

# Estudios

---

Algunas ideas sobre las relaciones concursales entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos en el Derecho Penal peruano

ALFREDO ALPACA PÉREZ

Principialismo, garantismo, reglas y derrotabilidad en el control de constitucionalidad de las leyes penales

JOSÉ ÁNGEL FERNÁNDEZ CRUZ

La negativa a realizarse la prueba de embriaguez con fundamento en el derecho de no autoincriminación

JUAN CAMILO MUÑETÓN VILLEGAS

El error sobre elementos normativos del tipo penal: el caso de la usurpación de derechos de obtentores de variedades vegetales (ART. 306 C.P.)

NICOLÁS ARIAS GUTIÉRREZ



# **Algunas ideas sobre las relaciones concursales entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos en el Derecho penal peruano**

ALFREDO ALPACA PÉREZ\*

## **Resumen**

En el siguiente artículo se analiza la posibilidad de la existencia de un concurso real de delitos entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos en el Derecho penal peruano. En ese sentido, ante la opinión doctrinal que considera que aquella relación concursal es viable (bajo la forma de un concurso real de delitos, en el que el delito de defraudación tributaria constituya el «delito fuente» o «delito precedente» del delito de lavado de activos), aquí se defenderá una perspectiva contraria: que el delito de defraudación tributaria no puede poseer una relación concursal con el delito de lavado de activos. Con todo, tal afirmación no sería aplicable en general para todos los delitos tributarios: desde mi punto de vista solo será posible afirmar la posibilidad de una relación concursal entre el delito de lavado de activos y el delito de omisión de entrega de tributos percibidos o retenidos o el delito de obtención fraudulenta de ventajas tributarias (en donde estos últimos constituyan «delitos fuente» del primero).

---

\* Licenciado en Derecho por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Doctorando en Derecho por la Universidad de León (España). La presente contribución se enmarca en el Proyecto de Investigación DER2013-47511-R (Ministerio de Economía y Competitividad de España), del que es Investigador Principal el Prof. Dr. Miguel Díaz y García Conlledo (Catedrático de Derecho penal de la Universidad de León, España).

## Palabras clave

Defraudación tributaria, lavado de activos, regularización tributaria.

## Abstract

In the following article we analyze the possibility of the existence of a concurrence of crimes between tax evasion and money laundering in peruvian criminal law. In this respect, in contrast to the opinion that defends the viability of the aforementioned concurrence of crimes (in which the tax evasion is the «preceding crime» of money laundering), we maintain an opposite perspective: that it is not possible to establish a concurrence of crimes between tax evasion and money laundering. Nevertheless, our opinion cannot be understand as a general proposition in relation to all tax crimes: we believe that it is possible a concurrence of crimes only between money laundering and the crime of willful failure to deliver collected taxes or the crime of acquisition of tax benefits by fraudulent means (these last two crimes are understand as «preceding crimes» of the money laundering).

## Keywords

Tax evasion, Money laundering, tax regularization.

## Sumario

1. Aproximaciones iniciales. 2. Apreciaciones previas sobre el delito de lavado de activos (Decreto Legislativo N° 1106). 2.1. Algunos problemas sustantivos originados por la amplitud en la descripción de las modalidades del delito de lavado de activos (artículos 1, 2 y 3 del Decreto Legislativo N° 1106). 2.2. Breve excurso: el bien jurídico protegido en el delito de lavado de activos según los Acuerdos Plenarios N° 03-2010 y N° 07-2011. 2.3. «Delitos tributarios» como delitos precedentes del delito de lavado de activos (artículo 10 del Decreto Legislativo N° 1106). 3. Defraudación tributaria como delito fuente del delito de lavado de activos. 3.1. Argumentos a favor de entender a la defraudación tributaria como delito previo al delito de lavado de activos. 3.2. Argumentos en contra de entender a la defraudación tributaria como delito previo del delito de lavado de activos. 3.3. Valoración final: admisibilidad limitada de los delitos tributarios como delitos previos del delito de lavado de activos. 4. Regularización tributaria y delito de lavado de activos.

## 1. Aproximaciones iniciales

En la doctrina es común reconocer que la vinculación entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos se manifiesta de dos maneras. Primero, se plantea la posibilidad de determinar la existencia de un delito de defraudación tributaria cuando las ganancias provenientes de un delito de lavado de activos sean ocultadas a la administración tributaria. Es decir, en este escenario se debate acerca de si el incremento patrimonial ilícito (que constituye el objeto material del delito de lavado de activos) debe ser materia de tributación. Segundo, se discute la posibilidad de si las ganancias obtenidas de una defraudación tributaria pueden ser objeto de lavado de activos, esto es, si el delito de defraudación tributaria puede ser el «delito precedente» o «delito fuente» del delito de lavado de activos<sup>1</sup>.

Pues bien, dado que el primer asunto se refiere al tema –mucho más amplio y que no será abordado aquí– de la tributación por ganancias ilícitas, en estas líneas me limitaré a exponer algunas apreciaciones sobre el segundo, el cual, a mi modo ver, resulta especialmente importante por expresar con mayor precisión no solo la necesidad de determinar los alcances interpretativos de las figuras delictivas que dan forma al lavado de activos en la legislación penal peruana<sup>2</sup>, sino también la problemática del concurso de delitos entre el lavado de activos y la defraudación tributaria. Cabe señalar que el primer asunto (el de la tributación de ganancias obtenidas de manera ilícita), a diferencia del segundo (que es el que aquí interesa), se circunscribe únicamente a determinar los argumentos que conducen a una u otra alternativa (tributación o no tributación), cuestión que ni es un problema específico de la interpretación de los preceptos propios del delito de lavado de activos ni tampoco un problema de las relaciones concursales entre el lavado de activos y la defraudación tributaria.

Cabe señalar, por otro lado, que la aceptación del delito de defraudación tributaria como delito previo o delito precedente del delito de lavado de activos tiene importantes repercusiones prácticas. Así, por ejemplo, la intervención de terceros (operadores del tráfico jurídico con los fondos o el dinero defraudado) en un momento posterior a la consumación del delito de defraudación tributaria puede ser impune o punible a partir de que se admita o no a tal delito como un delito precedente del de lavado de activos<sup>3</sup>. Por otro lado, en la medida que el delito de defraudación

---

1 Sobre esta doble perspectiva en el análisis de las relaciones entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos (o blanqueo de capitales, como se denomina en España), véase, por todos, DEL ROSAL BLASCO, *La Ley*, 2013, N° 7997, 1; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *RD*, 2013-2, 2014, p.190.

2 Sobre los alcances del delito de lavado de activos, véase, por todos, PRADO SALDARRIAGA, *Criminalidad*, 2013, 198 y ss.

3 DEL ROSAL BLASCO, *La Ley*, 2013, N° 7997, 3; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *RD*, 2013-2, 2014, p. 192.

tributaria tiene un plazo de prescripción menor que el del delito de lavado de activos (si se tiene en cuenta solo el plazo de prescripción ordinaria, se puede verificar que mientras el plazo para el primer delito es de ocho años, el que corresponde al segundo es de quince), en la doctrina se señala que «lo que no se puede perseguir por la vía de un delito se podría perseguir por la vía del otro»<sup>4</sup>, esto es, que ante la prescripción del delito de defraudación tributaria, sería posible castigar por lavado de activos, sobre la base de la idea de que el evasor sigue poseyendo los bienes y rentas en su momento no pagadas (este escenario, como es evidente, permitiría a las autoridades perseguir por un periodo de tiempo más largo aquel dinero no declarado pertinentemente ante la administración tributaria)<sup>5</sup>. Cabe señalar también, como consecuencia práctica, el incremento de la pena privativa de libertad a imponer al procesado, si es que se admite un concurso real entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos: si se siguen los parámetros impuestos por el artículo 50 del Código penal, al condenado por los mencionados delitos se le podría imponer –evidentemente, en el escenario más extremo– una pena de hasta veintitrés años (que puede llegar a ser, treinta o, inclusive, treinta y cinco años si es que se cometen otros delitos autónomos)<sup>6</sup>.

En definitiva, la doctrina penal discute desde hace tiempo la posibilidad de que el delito de defraudación tributaria pueda ser entendido como el delito antecedente del delito de lavado de activos, de tal manera que los importes de las cuotas defraudadas a la administración tributaria puedan constituirse en objeto de la acción del delito de lavado de activos. En ese sentido, si es que la defraudación tributaria supone la existencia de un tributo dejado de pagar en todo o en parte (esto es, desde una perspectiva patrimonialista, una determinada cantidad de dinero que debía ser ingresado a las arcas del Estado), y si es que las conductas típicas del delito de lavado de activos se proyectan sobre dinero, bienes, efectos o ganancias, entonces, a mi modo de ver, resulta absolutamente justificado discutir si el dinero dejado de pagar (la cuota defraudada), puede considerarse fruto o producto del delito de defraudación tributaria y, en ese sentido, si tal cuota defraudada –en la medida que sea comprendida como obtenida de manera ilícita– podría interpretarse como objeto material del delito de lavado de activos.

---

4 DEL ROSAL BLASCO, *La Ley*, 2013, N° 7997, 3.

5 MALLADA FERNÁNDEZ, *Blanqueo*, 2012, 175.

6 Al respecto, el Acuerdo Plenario N° 4-2009, de 13 de noviembre de 2009, en el que la Corte Suprema establece algunos lineamientos referidos a la determinación de la pena y al concurso real de delitos.

## 2. Apreciaciones previas sobre el delito de lavado de activos (Decreto Legislativo N° 1106)

El 19 de abril de 2012 se publicó en el Diario Oficial el Decreto Legislativo N° 1106, denominado «Decreto Legislativo de lucha eficaz contra el lavado de activos y otros delitos relacionados a la minería ilegal y crimen organizado». Pues bien, la entrada en vigencia del mencionado instrumento normativo –que supuso la derogación de la Ley N° 27765 o «Ley penal contra el lavado de activos», vigente por casi diez años<sup>7</sup>–, aunque contiene ciertas disposiciones específicas de las cuales adolecía la derogada Ley N° 27765 (por ejemplo, las provisiones referidas a los mecanismos de investigación del suceso criminal), instituyó un modelo ya conocido de tipificación del delito: la estructura típica que propone para las figuras básicas es prácticamente la misma que se adoptó en la versión original de la derogada Ley N° 27765 (en la que destacaban dos circunstancias estructurales específicas: se trataba de un delito de tendencia interna trascendente y de peligro abstracto). Con cargo a aludir con mayor amplitud algunas otras circunstancias de carácter material que se desprenden del Decreto Legislativo N° 1106, en este momento resulta suficiente señalar, de manera preliminar, que el aludido decreto, al parecer, se presentó como una herramienta legal orientada a regular de manera integral el combate al delito de lavado de activos y a la criminalidad organizada desde varios frentes (penal, procesal y penitenciario).

La nueva regulación del delito de lavado de activos, responde, en términos generales, a la necesidad de contar con una mayor aproximación de la legislación nacional a los parámetros mínimos que sobre la prevención, tratamiento y persecución del delito de lavado de activos establecen los tratados internacionales<sup>8</sup>. En efecto, la nueva regulación del delito de lavado de activos, a mi modo de ver, no sólo significó una respuesta político-criminal a las urgencias sociales de coyuntura (al promulgar la nueva regulación del lavado de activos con motivo de la inclusión del delito de «minería ilegal» en el ordenamiento penal nacional), sino que supuso el establecimiento de una regulación caracterizada por abarcar aspectos no sólo sustantivos sino también procesales, con lo cual se buscó expresar una mayor conformidad con los estándares y requerimientos propios del ámbito internacional<sup>9</sup>.

---

7 Cabe señalar que la Ley N° 27765 entró en vigor en junio de 2002, siendo modificada en algunos aspectos por el Decreto Legislativo N° 986 en julio de 2007.

8 Al respecto, es posible verificar, en principio, una mayor aproximación entre la nueva regulación de los tipos de delito (artículos 1, 2 y 3 del Decreto Legislativo N° 1106) y lo establecido por instrumentos internacionales como la Convención de Viena de 1988, el Convenio de Estrasburgo de 1990, la Convención de Palermo de 2000 y el Convenio de Varsovia de 2005.

9 Es posible mencionar que la inclusión del delito de defraudación tributaria como delito previo

Como es evidente, en la medida que el delito de lavado de activos se conciba como un fenómeno lesivo que trasciende a las fronteras de los Estados y que despliega efectos desestabilizantes en economías y mercados de varios países, logra justificarse la existencia de diversos organismos y regulaciones internacionales encargadas de establecer lineamientos para la prevención y combate al referido delito en los ordenamientos internos.

## **2.1. Algunos problemas sustantivos originados por la amplitud en la descripción de las modalidades del delito de lavado de activos (artículos 1, 2 y 3 del Decreto Legislativo N° 1106)**

Ahora bien, tal escenario, en el que se admite la urgente necesidad de combatir el lavado de activos a escala global, resulta difícilmente conciliable con el hecho de que, en el ámbito doctrinal, aún no haya consenso en lo que respecta al interés jurídico-penalmente protegido a través de tal figura delictiva, sino que, por el contrario, exista una diversidad de posiciones sobre el tema (por ejemplo, la salud pública, el orden socioeconómico, los intereses de la hacienda pública, la correcta circulación de los bienes en el mercado, la libre competencia, la Administración de Justicia, el bien jurídico protegido en el delito precedente, etc.). Esta situación resulta de especial importancia pues, si el lavado de activos es reconocido como un delito, aquel debe suponer necesariamente la vulneración a un bien jurídico penalmente relevante<sup>10</sup>. La importancia de la determinación del bien jurídico en los tipos penales es algo sobre lo que aquí no me puedo detener. Sin embargo, bastará solo con decir que la amplitud que caracteriza a la configuración de los preceptos que contienen

---

del lavado de activos encuentra sustento también en el ámbito internacional. Así, las nuevas recomendaciones del GAFI/FAFT, publicadas en febrero de 2012, amplía la lista de delitos antecedentes al delito de lavado de activos. Al respecto, DEL ROSAL BLASCO –*La Ley*, 2013, N° 7997, 5–, críticamente, señala: «De esta forma, en el ámbito internacional se continúan marcando las líneas de actuación político-criminales tendentes, siempre, a expandir los contornos del delito de blanqueo de capitales, delito cuya naturaleza ha quedado ya definitivamente desfigurada. Porque lo que en principio se suponía que era un tipo penal para combatir el tráfico de drogas y, posteriormente, el crimen organizado, incluyendo al terrorismo, hoy se ha convertido en el medio ideal para habilitar investigaciones penales y dictar medidas cautelares allí donde las limitaciones típicas de otras figuras delictivas o las dificultades probatorias no lo permiten. De modo que, por ejemplo, si el delito fiscal ha prescrito, no hay problema, se inician las actuaciones por blanqueo de capitales y problema solucionado, porque el que el delito fiscal haya prescrito no es óbice para considerar que el bien (la cuota defraudada) que sigue poseyendo o utilizando tiene su origen en una actividad delictiva porque la prescripción excluye la punibilidad no la tipicidad».

10 Sobre la teoría de los bienes jurídicos en el Derecho penal, véase, por todos, ABANTO VÁSQUEZ, *RP*, N° 18, 2006, 3 y ss.

las figuras delictivas básicas del lavado de activos (artículos 1, 2 y 3 del Decreto Legislativo N° 1106<sup>11</sup>) exige, con mayor razón, una necesaria delimitación del interés jurídico merecedor de protección por el Derecho penal (pues solo así se desentraña el sentido de cada tipo en particular y es posible realizar una interpretación restrictiva de la correspondiente figura delictiva).

En efecto, el hecho de que las modalidades básicas del delito de lavado de activos en el Perú hayan sido configuradas de manera amplia genera una serie de inquietudes que, a mi juicio, merecen ser tenidas en cuenta si se desea realizar una aplicación de tal figura delictiva conforme a criterios de racionalidad y proporcionalidad. Así, por ejemplo, es posible afirmar que las modalidades básicas del aludido delito responden a un modelo de tipificación basado en un concepto unitario de autor –donde, como es conocido, se renuncia a una distinción entre autor y partícipe, encuadrándose todas las formas de intervención en el delito bajo una única figura de autoría<sup>12</sup>–, lo que tiene como consecuencia que las conductas que normalmente se entienden como de simple colaboración sean elevadas a la categoría de autoría, en detrimento de las categorías propias de la participación en sentido estricto<sup>13</sup>. Por ello, dada la amplia redacción de las modalidades básicas del delito

---

11 Artículo 1 del Decreto Legislativo N° 1106.- «Actos de conversión y transferencia. El que convierte o transfiere dinero, bienes, efectos o ganancias cuyo origen ilícito conoce o debía presumir, con la finalidad de evitar la identificación de su origen, su incautación o decomiso, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de ocho ni mayor de quince años y con ciento veinte a trescientos cincuenta días multa».

Artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1106.- «Actos de ocultamiento y tenencia. El que adquiere, utiliza, guarda, administra, custodia, recibe, oculta o mantiene en su poder dinero, bienes, efectos o ganancias, cuyo origen ilícito conoce o debía presumir, con la finalidad de evitar la identificación de su origen, su incautación o decomiso, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de ocho ni mayor de quince años y con ciento veinte a trescientos cincuenta días multa».

Artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1106.- «Transporte, traslado, ingreso o salida por territorio nacional de dinero o títulos valores cuyo origen ilícito conoce o debía presumir, con la finalidad de evitar la identificación de su origen, su incautación o decomiso; o hace ingresar o salir del país tales bienes con igual finalidad, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de quince años y con ciento veinte a trescientos cincuenta días multa».

12 Al respecto, por todos, DÍAZ y GARCÍA CONLLEDO, *Autoría*, 1991, pp. 47 y ss.

13 Con esto no quiero decir que el Código penal asuma un modelo unitario de autor. La existencia de los artículos 23, 24 y 25 del Código penal (en los que se regula las formas de autoría y participación) deben llevar a pensar en la necesidad de distinguir entre autores y partícipes en un concreto hecho delictivo. En ese sentido, aunque el Decreto Legislativo N° 1106 plantee una fórmula extremadamente amplia en cuanto a las modalidades básicas del delito de lavado de activos, de aquí no se excluye que también puedan darse las mismas formas de participación que prevén los artículos 24 y 25 del Código penal. Al respecto, véase DURRIEU, *Lavado de Dinero*, 2006, 166. Evidentemente, ingresarán dentro de

de lavado de activos –lo cual supone que conductas usualmente consideradas como de participación en sentido estricto se conciban ahora como de autoría del referido delito<sup>14</sup>–, se produciría un sacrificio de la complicidad a favor de la autoría, lo que, como puede preverse, podría resultar problemático si se analiza la mencionada amplitud desde el prisma del principio de proporcionalidad.

Por otro lado, el artículo 10 del Decreto Legislativo N° 1106, al consagrar la autonomía del delito de lavado de activos, señala que podrá considerarse como autor del delito a quien haya «ejecutado» o «participado» en las actividades delictivas generadoras del dinero, bienes, efectos o ganancias, esto es, en el delito fuente o delito precedente<sup>15</sup>. Como es evidente, esta disposición soluciona un supuesto que no se contemplaba en la versión original de la derogada Ley N° 27765: la discusión acerca de si el autor del delito previo puede serlo también del delito de lavado de activos. Aquí bastará con señalar que, adicionalmente a la amplia configuración de las modalidades básicas del delito, el referido artículo de la nueva regulación hace posible la inclusión, dentro del ya amplio círculo de autores del lavado de activos, al autor y al partícipe del delito previo.

---

los alcances de la participación en sentido estricto conductas extremadamente periféricas, alejadas considerablemente del bien jurídico, pues, como se viene diciendo, las conductas que generalmente suponen participación en sentido estricto han sido elevadas a las de autoría por los propios tipos penales. Por otro lado, comentando los alcances de la autoría y la participación en el delito materia de análisis, aunque en la legislación española, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, en: ABEL SOUTO/SÁNCHEZ STEWART (Coordinadores), *III Congreso*, 2013, 298.

14 DÍAZ y GARCÍA CONLLEDO, en: ABEL SOUTO/SÁNCHEZ STEWART (Coordinadores), *III Congreso*, 2013, p. 203.

15 Artículo 10 del Decreto Legislativo N° 1106.- «El lavado de activos es un delito autónomo por lo que para su investigación y procesamiento no es necesario que las actividades criminales que produjeron el dinero, los bienes, efectos o ganancias, hayan sido descubiertas, se encuentren sometidas a investigación, proceso judicial o hayan sido previamente objeto de prueba o de sentencia condenatoria.

El conocimiento del origen ilícito que tiene o que debía presumir el agente de los delitos que contempla el presente Decreto Legislativo, corresponde a actividades criminales como los delitos de minería ilegal, el tráfico ilícito de drogas, el terrorismo, los delitos contra la administración pública, el secuestro, el proxenetismo, la trata de personas, el tráfico ilícito de migrantes, los delitos tributarios, la extorsión, el robo, los delitos aduaneros o cualquier otro con capacidad de generar ganancias ilegales, con excepción de los actos contemplados en el artículo 194° del Código penal . El origen ilícito que conoce o debía presumir el agente del delito podrá inferirse de los indicios concurrentes en cada caso.

También podrá ser considerado autor del delito y por tanto sujeto de investigación y juzgamiento por lavado de activos, quien ejecutó o participó en las actividades criminales generadoras del dinero, bienes, efectos o ganancias».

Otro asunto que cabe destacar aquí consiste en que la configuración actual de las modalidades básicas del delito de lavado de activos conduce a entenderlo como un delito de tendencia interna trascendente (pues se señala que las conductas típicas sobre los objetos de la acción deben realizarse «con la finalidad de evitar la identificación de su origen, su incautación o decomiso»); o, con mayor propiedad, como un delito de resultado cortado<sup>16</sup>. La adopción de este modelo de tipificación, evidentemente, supone la aceptación de un delito de consumación anticipada: bastará que al momento de realizar la conducta descrita en el tipo el sujeto cuente con la finalidad o intención de producción de un resultado ulterior, sin necesidad de que éste, independiente de la acción típica, logre concretarse. Asimismo, el delito de lavado de activos es entendido —a partir de su actual configuración— como un delito de peligro abstracto, esto es, que criminaliza conductas que suponen generalmente la producción de un peligro para el bien jurídico protegido<sup>17</sup>. Con ello, como puede preverse, se produce también una anticipación de la línea de intervención penal a un momento anterior a la efectiva lesión del interés que busca ser protegido.

En definitiva, dado que el delito de lavado de activos supone fenomenológicamente un proceso<sup>18</sup>, la nueva tipificación ha contemplado dentro de sus contornos una serie de conductas coincidentes con aquellas desplegadas desde el propio inicio del referido proceso hasta las instancias últimas del mismo. El resultado, como no podría ser de otra manera, ha sido la creación de una figura delictiva de extremada amplitud con respecto al ámbito de intervinientes; amplitud que, desde mi punto de vista, resultaría desproporcionada con respecto a lo anticipado del momento consumativo del delito. Así, como antes se dijo, las modalidades básicas del lavado de activos no sólo elevan a la categoría de autoría a todas aquellas conductas secundarias o periféricas concurrentes en el aludido proceso (por lo que, consecuentemente, las formas de participación en sentido estricto, en caso de haberlas, serían de escasa entidad y sumamente aisladas del concreto hecho delictivo), sino que también incluyen dentro del universo de autores del delito al autor del delito previo (inclusión que, si bien diferencia al lavado de activos de otras figuras concomitantes como la receptación o el encubrimiento real<sup>19</sup>, aún no ha sido lo suficientemente discutida por

16 Entre otros (refiriéndose a la legislación española, aunque completamente aplicable a la regulación peruana) VIDALES RODRÍGUEZ, *Legitimación de capitales*, 1997, p.137; DÍAZ-MAROTO y VILLAREJO, *Blanqueo*, 1999, 20; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPE. PE.*, 2.ª ed., 2005, p.518.

17 GARCÍA CAVERO, *DPE. PE.*, 2007, p. 511.

18 Entre otros, DÍAZ-MAROTO y VILLAREJO, *Blanqueo*, 1999, 5; BLANCO CORDERO, *Blanqueo*, 2.ª ed., 2002, p. 91.

19 MUÑOZ CONDE, en: ABEL SOUTO/SÁNCHEZ STEWART (Coordinadores), *II Congreso*, 2011, p. 159.

la doctrina penal peruana<sup>20</sup>). En síntesis, no considero exagerado decir, como hace Muñoz Conde —refiriéndose a la situación española, aunque completamente aplicable a la regulación peruana—, que se ha creado «un “monstruo jurídico” sin límites ni contornos claros y precisos, con el que cabe cometer cualquier arbitrariedad»<sup>21</sup>.

Por las razones expuestas, es posible afirmar que, tomando en cuenta la innegable amplitud de la formulación típica del delito de lavado de activos en el Perú, la determinación del bien jurídico protegido resulta materialmente un imperativo por su especial urgencia. Aunque parezca simple, este punto de partida ostenta por sí mismo una enorme complejidad: como antes se dijo, existe en la doctrina penal una gran cantidad de posiciones con respecto a qué es lo que se protege en el delito de lavado de activos. En este sentido, estimo que la doctrina nacional debe orientar sus esfuerzos a desarrollar argumentos orientados a sostener una determinada concepción del bien jurídico que sea coherente con la aludida amplitud que caracteriza a las figuras básicas del delito, pues solo así la función interpretativa del bien jurídico coadyuvará esencialmente al esclarecimiento de sus contornos típicos, tanto de cara a considerar con precisión qué conductas merecen ingresar dentro de sus alcances como para diferenciar a la presente figura delictiva de otras limítrofes como la receptación (artículo 194 del Código penal) y el encubrimiento real (artículo 405 del Código penal). Una delimitación completa y con sentido entre las aludidas figuras delictivas y el lavado de activos tiene mucho que ver con una concepción sólida del bien jurídico protegido en cada una de ellas.

## **2.2. Breve excursio: el bien jurídico protegido en el delito de lavado de activos según el Acuerdo Plenario N° 03-2010 y el AP N° 07-2011**

Dada la necesidad de unificar criterios en torno a diversos temas sustantivos y procesales referidos al delito de lavado de activos, la Corte Suprema del Perú desarrolló y emitió dos Acuerdos Plenarios: el Acuerdo Plenario N° 03-2010, de 16 de noviembre de 2010 y el Acuerdo Plenario N° 07-2011, de 6 de diciembre de 2011.

---

20 Sobre todo si se tiene en cuenta que del ámbito internacional no se colige necesariamente la inclusión del autor del delito previo en el círculo de autores del delito de lavado de activos. Así, por ejemplo, tanto en el Convenio de Estrasburgo de 1990 (donde se señala, en el artículo 6.2.b), que «puede establecerse que los delitos previstos no sean de aplicación para las personas que cometieron el delito principal»), como en la Convención de Palermo de 2000 (donde se establece, en el artículo 6.2.e), que «si así lo requieren los principios fundamentales del derecho interno de un Estado parte, podrá disponerse que los delitos tipificados en el párrafo 1 del presente artículo no se aplicarán a las personas que hayan cometido el delito determinante») parece no exigirse tal inclusión.

21 MUÑOZ CONDE, en: ABEL SOUTO/SÁNCHEZ STEWART (Coordinadores), *II Congreso*, 2011, p. 173.

En el primero de ellos la máxima instancia de la judicatura nacional estableció los lineamientos interpretativos necesarios para determinar los intereses protegidos por la figura delictiva en cuestión. Así, el punto de partida consistió en el elemental reconocimiento de que al no encontrarse el delito de lavado de activos en el Código penal (pues se ubicaba –al igual que ahora– en una ley penal especial), no sería posible realizar una deducción directa del interés jurídico penalmente protegido por el delito materia de análisis<sup>22</sup>. Por ello, como con razón se afirmó en el Acuerdo Plenario N° 03-2010, «precisar la calidad y alcances del bien jurídico tutelado en el delito de lavado de activos constituye un primer problema dogmático que se debe abordar»<sup>23</sup>. Seguidamente, se describieron las diversas posiciones que con respecto al bien jurídico protegido en el delito de lavado de activos se han desarrollado en doctrina nacional e internacional. Primero, la posición mayoritaria que postula que el bien jurídico tutelado consiste en las «funciones o la estabilidad o el régimen jurídico que regula la actividad económica de un país», descripción expresiva del orden socioeconómico (o de esferas concretas que se subsumen en aquél concepto de amplio alcance) como interés jurídico penalmente relevante<sup>24</sup>. Segundo, el sector minoritario de la doctrina que considera que el delito de lavado de activos atenta contra el bien jurídico «Administración de Justicia»<sup>25</sup>. Y, finalmente, la propuesta doctrinal consistente en que el delito de lavado de activos es uno de carácter pluriofensivo, es decir, que el fundamento de su punibilidad radica en la afectación de varios bienes jurídicos<sup>26</sup>.

Ahora bien, debe señalarse que en el Acuerdo Plenario N° 03-2010 no sólo se reconocieron y explicaron los alcances de las mencionadas perspectivas doctrinales, sino que también se manifestaron opiniones críticas sobre cada una de ellas. Así, con respecto a la primera posición (el orden socioeconómico o esferas concretas propias de este ámbito como bien jurídico protegido), se afirmó que tal opción es asumida en muchas legislaciones a partir de la ubicación sistemática del precepto en los respectivos códigos penales<sup>27</sup>. Sin embargo, la Corte Suprema decidió no asumir

---

22 Acuerdo Plenario N° 3-2010, Fundamento Jurídico N° 7.

23 Acuerdo Plenario N° 3-2010, Fundamento Jurídico N° 7.

24 Acuerdo Plenario N° 3-2010, Fundamento Jurídico N° 7 y N° 8.

25 Acuerdo Plenario N° 3-2010, Fundamento Jurídico N° 10.

26 Acuerdo Plenario N° 3-2010, Fundamento Jurídico N° 11 y N° 12.

27 En el Derecho penal español, por ejemplo, se contempla al delito de lavado de activos (blanqueo de capitales) como una conducta afín a la receptación (artículos 301 a 304) en el Título XIII del Código penal de 1995 sobre «Delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico». Por su parte, en el

esta posición doctrinal sobre la base de dos argumentos: (i) El derecho penal peruano no coloca al delito de lavado de activos como uno típicamente económico; y (ii) no sería del todo acertado aceptar que el delito de lavado de activos sólo colisiona con bienes jurídicos macrosociales de carácter funcional (como el orden económico o el sistema financiero de un país) ya que «si bien es cierto que los principales efectos de este delito pueden distorsionar los indicadores y la estabilidad de la economía de una sociedad, también lo es que no siempre los procedimientos de blanqueado de capitales contradicen las formas o límites de la regulación económica, financiera y tributaria fijada por los Estados»<sup>28</sup>.

Sobre estos dos asuntos aquí sólo cabe decir, muy someramente, que se echa en falta una explicación de porqué según la Corte Suprema «el derecho nacional no coloca al delito de lavado de activos como uno típicamente económico», sobre todo si se tiene en cuenta que mayoritariamente la doctrina reconoce la importante vinculación entre el delito de lavado de activos y la actividad socioeconómica<sup>29</sup>. En todo caso, lo recomendable, a mi modo de ver, hubiera sido que la Corte Suprema desarrolle medianamente los alcances de lo que entiende por «delito económico», ya que, como es conocido a partir de una gran cantidad de investigaciones al respecto, este concepto posee diversas comprensiones sobre la base de distintos criterios (bien jurídico protegido, modo de comisión del delito, efectos producidos por el delito o el sujeto activo que realice la conducta)<sup>30</sup>, por lo que la adopción de alguno de ellos debería repercutir necesariamente en la inclusión o no de una determinada figura delictiva (en este caso, el lavado de activos).

Por otro lado, con su segundo argumento la Corte Suprema, desde mi punto de vista, parece hacer referencia al hecho de que existen algunos Estados (los llamados «paraísos fiscales») que establecen una política financiera consistente en la captación de la mayor cantidad posible de dinero procedente del exterior, sea cual fuere su origen, a fin de mejorar las variables de su economía, crear empleo y obtener divisas<sup>31</sup>. A partir de la verificación de estos paraísos fiscales, la Corte

---

Derecho penal colombiano se incluye al delito de lavado de activos entre los «Delitos contra el Orden Económico Social» (artículos 323 a 325).

28 Acuerdo Plenario N° 3-2010, Fundamento Jurídico N° 9.

29 Entre otros, FABIÁN CAPARRÓS, *Blanqueo*, 1998, 209; PALMA HERRERA, *Blanqueo*, 2000, 237; GARCÍA CAVERO, *DPE. PE.*, 2007, 488; BLANCO CORDERO, *Blanqueo*, 2.ª ed., 2002, 216; MOLINA FERNÁNDEZ, *DPC*, N° 26, Enero – Marzo 2009, p. 29.

30 Al respecto, VIDALES RODRÍGUEZ, *EPC*, N° 21, 1998, p. 313.

31 FABIÁN CAPARRÓS, *Blanqueo*, 1998, p. 209.

Suprema concluyó señalando que no necesariamente las operaciones de lavado de activos contradicen las formas o límites de la regulación económica, financiera y tributaria fijada por los Estados. Pues bien, dado que la Corte Suprema debe circunscribirse al caso peruano –donde sí se acepta que el lavado de activos repercute negativamente en el orden económico–, considero que es inadecuado hacer referencia a la apertura financiera o bancaria de algunos Estados como para justificar que el delito de lavado de activos no pueda manifestar cierta nocividad para el orden económico (obviamente sin aceptar aún que éste sea el bien jurídico protegido). Desde mi punto de vista, un correcto análisis hubiera consistido en señalar que a pesar de la existencia de paraísos fiscales (en los que existen tratamientos tributarios favorables, procedimientos para lograr un completo anonimato, estricto secreto comercial y profesional, negativas a participar de la cooperación judicial internacional, medios personales y materiales para la realización de cualquier clase de operaciones financieras, etc.), el lavado de activos repercute negativamente en la economía, pues el lavador «instrumentaliza» aquellos territorios para mantener «congelados» sus rendimientos de origen delictivo, y así poder introducirlos –sin levantar sospechas– en el circuito económico legal de otro país cuando considere pertinente<sup>32</sup>. En definitiva, el hecho de que en algunos Estados se verifique una precaria supervisión financiera o bancaria, no debería conducir necesariamente a aceptar la idea de que el orden económico no se afecta con el lavado de activos; sobre todo en el Perú donde, como es obvio, se parte de que la figura materia de análisis es socialmente nociva.

Sobre la segunda perspectiva (la «Administración de Justicia» como bien jurídico protegido), en el Acuerdo Plenario N° 03-2010 la Corte Suprema expuso que por su similitud con las formas convencionales del encubrimiento real, desde un punto de vista puramente operativo, la «Administración de Justicia» resultaría ser el bien jurídico más próximo al ámbito de influencia del delito de lavado de activos. Esto sería así pues los activos obtenidos ilegalmente por el crimen organizado o los bienes que fueron adquiridos con «dinero sucio» tienen la calidad material de efectos del delito<sup>33</sup>. Así las cosas, sería posible reconocer una asimilación entre los actos propios del delito de lavado de activos con la estructura típica del delito de encubrimiento real: tales conductas se expresan «como un modo de ocultar los efectos de un hecho punible perjudicando así la recta y oportuna acción de la

---

32 FABIÁN CAPARRÓS, *Blanqueo*, 1998, p. 107.

33 Acuerdo Plenario N° 3-2010, Fundamento Jurídico N° 10.

justicia»<sup>34</sup>. Sin embargo, en el Acuerdo Plenario N° 03-2010 se desestimó la posibilidad de asumir a la «Administración de Justicia» como único bien jurídico protegido en el delito de lavado de activos, básicamente a partir de dos afirmaciones: (i) porque tal posición (sustancialmente político-criminal) no resulta compatible ni adaptable a los fines y a la dinámica contemporánea de las distintas operaciones que se califican como actos propios del lavado de activos; y, (ii) porque legislativamente no se ha optado por incluirlo en el Código penal, ya que si el bien jurídico protegido fuese la «Administración de Justicia», hubiese bastado con modificar la estructura y los alcances del delito de encubrimiento real. Pues bien, con respecto a lo primero, en efecto, las razones político-criminales (desalentar la comisión de delitos que generan ingentes ganancias y evitar que el lavado sirva para encubrir delitos fuente, evitando así su investigación y persecución) resultan insuficientes para explicar cuál es el bien jurídico que pretende ser protegido por el delito de lavado de activos<sup>35</sup>. En ese sentido, la Corte Suprema alude a la necesidad de tener en cuenta los «fines» y la «dinámica contemporánea» de las operaciones calificadas como de lavado de activos. Esto resulta obvio, ya que lo que caracteriza al lavado de activos es, en cuanto a sus «fines», el dotar a los bienes ilícitamente obtenidos de una *apariencia de legalidad*, y en cuanto a su «dinámica», la *introducción de tales bienes en la economía legal*<sup>36</sup>. Como puede observarse, tanto los «fines» como la «dinámica» expresan la fundamental vinculación del delito con su perniciosa incidencia en el circuito económico legal, algo que, sorprendentemente, la Corte Suprema, al parecer, consciente o inconscientemente, no reconoció cuando abordó la posición doctrinal consistente en que el bien jurídico era el orden socioeconómico<sup>37</sup>.

En lo que respecta al segundo argumento, hasta donde alcanzo a ver, la Corte Suprema parece reconocer que el delito de lavado de activos –como es correcto– supone «algo más» que el mero ocultamiento de un hecho delictivo previo del que se generan ganancias ilícitas, precisamente porque el desvalor del hecho no se concentra

---

34 Acuerdo Plenario N° 3-2010, Fundamento Jurídico N° 10.

35 MUÑOZ CONDE, en: ABEL SOUTO/SÁNCHEZ STEWART (Coordinadores), *II Congreso*, 2011, 160.

36 BLANCO CORDERO, *Blanqueo*, 2.ª ed., 2002, p. 93.

37 En efecto, la Corte Suprema señaló que en el Derecho penal peruano no se reconocía al delito de lavado de activos como uno típicamente económico, sin embargo, si se concibe que el delito de lavado de activos es «algo más» que el encubrimiento –esto es, es mucho más que una mera ocultación de la ilegalidad del origen de la ganancia–, el núcleo del desvalor deberá recaer en otro aspecto del lavado de activos (esto es, en un aspecto distinto a la mera ocultación o encubrimiento del bien): su vinculación con la economía legal, la que es utilizada para otorgar apariencia de legalidad al dinero, bienes, efectos o ganancias obtenidos de manera ilícita.

en el encubrir, sino, como antes se dijo, en el incorporar los capitales ilícitamente obtenidos en el circuito económico legal. Es por esto que el delito de encubrimiento real resulta materialmente insuficiente para hacer frente a las conductas propias del delito de lavado de activos. Esto explica no solo que una mera reforma del delito de encubrimiento real no signifique la opción más adecuada para reprimir penalmente el lavado de activos, sino que además permite entender la mayor desvaloración socio-normativa inherente a este último delito: mientras la pena contemplada para el encubrimiento real es no menor de dos ni mayor de cuatro años, la del lavado de activos (la de sus modalidades básicas, para ser más específico) es no menor de ocho ni mayor de quince años, es decir, cuantitativamente mayor.

Finalmente, en el Acuerdo Plenario N° 03-2010 se optó por comprender al delito de lavado de activos como uno de carácter pluriofensivo a partir de «su conexión plural con la afectación sucesiva o simultánea de varios bienes jurídicos»<sup>38</sup>, esto es, admitiendo que es más compatible con la dinámica y finalidad del referido delito entender que lo que se afecta o se pone en peligro de manera sucesiva o simultánea es una pluralidad de bienes durante las etapas y operaciones criminales que supone una conducta típica de lavado de activos. En ese sentido, la Corte Suprema sostuvo que las modalidades delictivas reconocidas en los artículos 1° y 2° de la derogada Ley N° 27765 vulneran diversos bienes jurídicos: mientras el bien jurídico «estabilidad, transparencia y legitimidad del sistema económico-financiero» se vulnera a través de los actos de conversión y transferencia (artículo 1° de la derogada Ley N° 27765), el bien jurídico «eficacia del sistema de justicia penal frente al crimen organizado» se afecta a través de los actos de ocultamiento y tenencia (artículo 2° de la derogada Ley N° 27765)<sup>39</sup>.

Desde mi punto de vista, la opción asumida por la Corte Suprema (lavado de activos como delito pluriofensivo) resulta problemática, esencialmente porque no logra entenderse cómo es posible concluir afirmando que a través del aludido delito se protege el orden socioeconómico y la «Administración de Justicia» cuando antes se esbozaron argumentos para desestimar tales intereses como (únicos) objetos de protección<sup>40</sup>. Con todo, lo que más llama la atención son los alcances de aquellos

---

38 Acuerdo Plenario N° 3-2010, Fundamento Jurídico N° 11.

39 Acuerdo Plenario N° 3-2010, Fundamento Jurídico N° 13. Asimismo, en el Acuerdo Plenario N° 03-2010 se afirmó que «simultáneamente, en todas estas etapas el régimen internacional y nacional de prevención del lavado de activos, resulta vulnerado en todas sus políticas y estrategias fundamentales».

40 De la misma opinión, CARO CORIA, en: ABANTO VÁSQUEZ/CARO JOHN/MAYHUA QUISPE (Coordinadores), *LH-Paredes Vargas*, 2012, p. 302.

intereses que la Corte Suprema alega que se vulneran en las diferentes etapas o estadios del complejo proceso delictivo que es el lavado de activos. Así, cuando hace referencia a la «estabilidad, transparencia y legitimidad del sistema económico-financiero» (vulnerado, desde su punto de vista, a través de los actos de conversión y transferencia), hasta donde alcanzo a ver, la Corte Suprema está reconociendo que es la circulación lícita de los bienes en el mercado —como expresión del orden socioeconómico— el interés protegido a través del delito en cuestión. Sobre el particular, cabe señalar que, definitivamente, la protección de la licitud de los bienes que circulan en el tráfico jurídico-económico es un asunto de gran relevancia (precisamente, porque mantienen la estabilidad, transparencia y legitimidad del mismo), sin embargo, si aquello es lo que se protege, tal circulación lícita debería abarcar no solo a las ganancias provenientes de un delito, sino a todo tipo de «dinero negro» (esto es, dinero proveniente de todo tipo de actividad ilícita y no solamente de sucesos delictivos). Por lo demás, el artículo 10<sup>o</sup> del Decreto Legislativo N° 1106 señala reiterada y expresamente que el dinero, bienes, efectos o ganancias deben provenir de «actividades criminales», por lo que, consecuentemente, debe reconocerse como una limitación típica el que el hecho precedente sea un delito y no cualquier tipo de actividad ilícita<sup>41</sup>. Esta decisión político-criminal, como es evidente, no se condice con la alternativa referida a entender a la circulación lícita de los bienes en el mercado como bien jurídico, pues la especificación de que el hecho previo sea una actividad criminal no resultaría coherente con ella. Por otro lado, con respecto a la «eficacia del sistema de justicia penal frente al crimen organizado», desde mi punto de vista, la Corte Suprema estaría haciendo referencia al bien jurídico «Administración de Justicia» desde su función *preventiva*, a través de la cual se hace hincapié en el impedimento de futuros hechos delictivos, especialmente, en las actividades delincuenciales que gracias al lavado de activos podrán seguir siendo cometidas por las organizaciones criminales. Esta perspectiva ya fue ampliamente criticada por GARCÍA CAVERO, quien en su momento señaló que esta comprensión corre el peligro de ampliar de manera excesiva el ámbito de punibilidad, pues, siendo consecuentes con su punto de partida, no debería diferenciarse si el dinero al que acceden las organizaciones criminales tiene o no una procedencia ilícita,

---

41 Posiblemente, la alusión a la «estabilidad, transparencia y legitimidad del sistema económico-financiero» hecha por la Corte Suprema pueda entenderse mejor con lo señalado en el artículo 6<sup>o</sup> de la derogada Ley N° 27765, en donde se hacía referencia a que el dinero, bienes, efectos o ganancias debían provenir de actividades «ilícitas», es decir, no solo de delitos, sino de cualquier actividad contraria a la ley.

sino que bastaría simplemente con el peligro de que los bienes sean utilizados por tales organizaciones para el desarrollo de sus actividades delictivas, eliminando el requisito previo de la demostración de la procedencia delictiva de los bienes<sup>42</sup>. En líneas generales, la opción propuesta por la Corte Suprema del Perú en lo que se refiere a la comprensión del bien jurídico protegido en el delito de lavado de activos no está exenta de inquietudes, y sinceramente se echan de menos mayores argumentos clarificadores al respecto.

Ahora bien, en aras de complementar el Acuerdo Plenario N° 03-2010, la Corte Suprema desarrolló el Acuerdo Plenario N° 07-2011, en el que analizó lo referido al agotamiento del delito previo al delito de lavado de activos. Este tema resulta relevante pues, como puede preverse, analizar el agotamiento de un delito supone determinar con claridad el momento de su consumación y, a su vez, la relación entre este momento y la lesión del bien jurídico (bien jurídico que, a mi juicio, la Corte Suprema aún no ha logrado determinar con suficiencia). En este sentido, debe quedar claro que cuándo se produce la lesión del bien jurídico y cuándo se consuma un delito son asuntos subordinados a la estructura del tipo penal en concreto: si hay lesión del bien jurídico hay consumación, pero puede haber consumación sin lesión, como en los delitos de peligro<sup>43</sup>.

Pues bien, con respecto al agotamiento del delito previo, la Corte Suprema señaló que, con la criminalización del lavado de activos, el agotamiento del delito (entendido en el Acuerdo Plenario N° 7-2011 como «alcanzar materialmente la finalidad que perseguía e impulsó al agente a cometer un delito»<sup>44</sup>) deja de ser irrelevante, lo que se debe al «hecho cierto de que las ganancias obtenidas ilícitamente se erigían en el capital de organizaciones delictivas, el cual debía ser incautado y, luego, decomisado como estrategia para debilitar el accionar futuro de tales estructuras criminales o impedir su reinversión en fines ilícitos»<sup>45</sup>. Por ello, según la Corte Suprema, «todo agotamiento del delito previo deviene en la comisión de un ulterior delito de lavado de activos, (i) sea que se produzca una transformación de las ganancias ilegales provenientes del crimen organizado o que se proceda simplemente a su ocultamiento o traslado físico encubierto; (ii) sea que se disfruten tales ganancias o que solamente se procure asegurar

---

42 GARCÍA CAVERO, *DPE. PE.*, 2007, 486.

43 Al respecto, MOLINA FERNÁNDEZ, *DPC*, N° 26, Enero – Marzo 2009, p. 17.

44 Acuerdo Plenario N° 7-2011, Fundamento Jurídico N° 13.

45 Acuerdo Plenario N° 7-2011, Fundamento Jurídico N° 14.

las mismas; (iii) sea que intervenga en ello el propio delinciente generador del ingreso ilegal o que este contrate a terceros para lavar tales recursos y disimular su origen delictivo»<sup>46</sup>. Finalmente, en el Acuerdo Plenario N° 7-2011 se concluye diciendo que «el agotamiento, otrora impune y dependiente, se ha trocado hoy en un delito de lavado de activos punible y autónomo. En tal virtud, es posible –y legalmente necesario– aplicar las medidas de coerción pertinentes a los actos de transformación que se ejecuten con los bienes provenientes de un delito consumado por el mismo agente o por terceros»<sup>47</sup>.

Lo expuesto por la Corte Suprema en el Acuerdo Plenario N° 7-2011 merece, indudablemente, algunos comentarios. Así, no considero correcto decir, como hace la Corte Suprema, que «todo agotamiento del delito previo deviene en la comisión de un ulterior delito de lavado de activos», pues con esto se estaría desconociendo la existencia de actos posteriores a la consumación del delito que deberían entenderse, en realidad, como actos copenados, esto es, como actos cuya sanción se encuentra comprendida en la pena del delito que describe la conducta más amplia<sup>48</sup>. Piénsese, por ejemplo, en el caso de una persona que roba una joyería y guarda en su domicilio las joyas robadas, o en el caso de un sujeto que después de robar un automóvil, lo utiliza para darse a la fuga y evitar su captura (en ambos casos, como puede observarse, concurren dos conductas típicas de lavado de activos: «guardar» y «utilizar»). Debe quedar claro que el objeto de la acción del delito previo solo podrá serlo del delito de lavado de activos cuando, entre otras condiciones, la ejecución de los actos de lavado sobre dicho objeto no constituya el delito previamente cometido, o siempre que la acción sobre tal objeto no pueda ser consumida por el delito previo. Así, por mencionar un ejemplo, no constituiría lavado de activos la disponibilidad de los bienes obtenidos a través de la comisión de un delito patrimonial (por ejemplo, en el que haya apoderamiento, como en el robo) por parte del autor del mismo, ya que ello supondría una indudable vulneración del principio *non bis in idem* (pues claramente hay una doble desvaloración del mismo hecho). Resulta evidente que en los dos ejemplos antes expuestos la fase de agotamiento no podría ser entendida automáticamente como subsumible dentro de las figuras propias del lavado de activos: en realidad, el castigo del delito previo (robo) incluye el desvalor de aquellas supuestas conductas de lavado (como también sucede con la posesión

---

46 Acuerdo Plenario N° 7-2011, Fundamento Jurídico N° 14.

47 Acuerdo Plenario N° 7-2011, Fundamento Jurídico N° 15.

48 CAMPANER MUÑOZ, *DPC*, N° 35, Abr.-Jun. 2011, p. 126.

de lo hurtado, el desplazamiento de lo estafado, la adquisición de las ganancias procedentes de la explotación sexual, etc.). En este sentido, ante este concurso aparente de leyes, se deberá aplicar el principio de consunción y entender que la comisión del primer hecho (robo) abarca la antijuridicidad total del suceso. Si según el artículo 10º Decreto Legislativo N° 1106, el robo es uno de los delitos fuente del lavado de activos, resulta equivocado señalar, como lo hace la Corte Suprema, que *todo* agotamiento del delito previo deviene en la comisión del delito de lavado de activos, ya que, como se ha visto, en el robo (y en los delitos patrimoniales en general, me atrevería a decir) aquella afirmación es de difícil aceptación.

Sin embargo, las siguientes afirmaciones de la Corte Suprema son, a mi juicio, aún más problemáticas. Así, cuando se señala que la «transformación de las ganancias ilegales provenientes del crimen organizado» constituye lavado de activos, se realiza una afirmación solo parcialmente correcta, ya que, en realidad, no toda transformación de ganancias obtenidas delictivamente constituye lavado de activos, sino solamente aquella que supone la introducción de tales ganancias en el circuito económico legal; con lo cual, por ejemplo, la reinversión de los fondos ilegalmente obtenidos en nuevas actividades delictivas no constituye, desde mi punto de vista, lavado de activos<sup>49</sup>. Tampoco considero que el «simple ocultamiento o el traslado físico encubierto» puedan considerarse actos de lavado de activos. ¿Acaso sería posible admitir, por ejemplo, que el enterrar en un jardín un determinado bien obtenido a partir de la comisión de un delito o el trasladarlo clandestinamente de un determinado lugar a otro para garantizar su ocultamiento de las autoridades constituye un delito de lavado de activos? Si bien en ambos casos se tratan de conductas post-consumativas realizadas sobre el mismo objeto de la acción, no considero factible comprender que aquellas deban entenderse como conductas propias de lavado de activos pues no se cumple el elemento esencial que caracteriza a este delito: no se produce la introducción del bien en el circuito económico legal, sino que, a lo sumo, se produce un ocultamiento cuya antijuridicidad, a mi juicio, puede ser suficientemente contenida en los contornos del delito de encubrimiento real.

Por otro lado, puede colegirse de lo expuesto en párrafos anteriores que la Corte Suprema considera que el «disfrutar» las ganancias ilícitas o el «procurar asegurar» las mismas deben entenderse como conductas propias del delito de lavado de activos. Lo que inmediatamente llama la atención es que, al desarrollar este argumento, se aluden a dos comportamientos («disfrutar», «procurar asegurar») que, desde mi

---

49 De la misma opinión, ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, *Blanqueo*, 2000, p. 36.

punto de vista, no guardan ninguna relación con las conductas típicas del delito de lavado de activos. Si «disfrutar» (que puede entenderse como el percibir o gozar los productos y utilidades de algo) y «procurar asegurar» (que puede entenderse como el preservar o resguardar de algún daño) son comportamientos que la Corte Suprema interpreta forzosamente como afines a las conductas típicas de «utilizar» o «custodiar»<sup>50</sup>, respectivamente, ¿por qué la máxima instancia de la judicatura nacional no hizo referencia directamente a estas últimas en lugar de complejizar el asunto aludiendo a dos formas de comportamiento no reconocidos en los propios tipos penales?

En realidad, sólo la última idea esbozada por la Corte Suprema es correcta: en el lavado de activos puede intervenir tanto el propio delincuente generador del ingreso ilegal (es decir, el autor del delito previo) como otros, contratados por aquél, para «lavar tales recursos y disimular su origen delictivo». Como se explicará con profundidad más adelante, el Decreto Legislativo N° 1106 reconoce expresamente la posibilidad de que el autor del delito previo pueda serlo también del delito de lavado de activos. La aceptación político-criminal de esta concreta circunstancia brinda un importante punto de partida que, al ser traducido en términos dogmáticos, genera un indicio en lo que respecta a la comprensión del bien jurídico protegido en el presente delito: si el autor del delito previo puede cometer, a través de una conducta posterior, el delito de lavado de activos, *es porque vulnera dos bienes jurídicos distintos en diferentes momentos* (pues si no fuera así, a mi juicio, se estaría contraviniendo el principio de proporcionalidad). Esta afirmación, aunque simple, es importante y puede servir de punto de partida para el esclarecimiento del interés que debe protegerse a través de la figura delictiva materia de análisis. Por otro lado, la Corte Suprema alude a que es posible que terceros «laven» los recursos ilícitamente obtenidos y «disimulen su origen delictivo». Al respecto, me parece que es importante que en el Acuerdo Plenario N° 7-2011 se haya hecho alusión a la palabra «disimular» pues, definitivamente, al analizar su significado, es posible observar que no es necesariamente igual a «ocultar», sino que aquél término alude más bien al hecho de *disfrazar algo para que parezca distinto de lo que en realidad es*. Siendo esto así, pienso que el «disimular algo» solo tiene sentido si es que se busca hacer pasar ese «algo» ante otros como una cosa que no es. Precisamente,

---

50 Aquí debe mencionarse que el Acuerdo Plenario N° 7-2011 fue emitido cuando se encontraba en vigencia la derogada Ley N° 27765. Esto, sin embargo, no significa ningún problema para lo que aquí se dice, pues en el artículo 2 de la ley derogada (que contemplaba los actos de «ocultamiento y tenencia») se contemplaban como conductas típicas el «utilizar» y el «custodiar» (al igual que en el vigente Decreto Legislativo N° 1106).

en esto radica, desde mi punto de vista, el lavado de activos (que, como se viene diciendo, es mucho más que «ocultar»): el otorgar una apariencia legítima a «algo» (bienes, dinero, efectos o ganancias) que, como se sabe, debe haber sido obtenido de manera delictiva.

### **2.3. «Delitos tributarios» como delitos precedentes del delito de lavado de activos (artículo 10 del Decreto Legislativo N° 1106)**

Dadas las limitaciones que impone la materia de la presente investigación, aquí no puedo dedicar más líneas a lo relacionado al bien jurídico protegido en el delito de lavado de activos (algunas ideas más profundas al respecto ya han sido expuestas en algunos trabajos previos<sup>51</sup>). En ese sentido, mi atención debe concentrarse ahora en el tema específico del delito previo en el delito de lavado de activos. Al respecto, el Decreto Legislativo N° 1106 ha establecido una previsión en la que se recogen de manera expresa una serie de figuras delictivas que pueden entenderse como actividades precedentes (esto es, a partir de las cuales se obtienen el dinero, los bienes, los efectos o las ganancias de origen ilícito, susceptibles de una posterior operación de blanqueamiento) al delito de lavado de activos. Pues bien, aquellas actividades entendidas como «previas» o «precedentes», según la doctrina, deben poseer determinadas características, a saber: **(i)** no constituyen cualquier acto ilegal, sino que deben tratarse de delitos (a pesar de que en los artículos 1, 2 y 3 del Decreto Legislativo N° 1106 –al igual que se hacía en la derogada Ley N° 27765– se aluda a un «origen ilícito», lo cual conduce a un sector de la doctrina nacional a aceptar que el hecho precedente puede ser también una falta administrativa<sup>52</sup>); **(ii)** el dinero, los bienes, efectos o ganancias deben provenir no de cualquier tipo de delito, sino de un delito grave<sup>53</sup>; **(iii)** deben tener la capacidad de generar ganancias ilegales; y, **(iv)** el autor del delito previo puede ser también autor del delito de lavado de activos (cabe anotar que el Decreto Legislativo N° 1106 amplía expresamente el círculo de posibles responsables por el delito de lavado de activos, de tal manera que incluye no solo los autores del delito precedente, sino también a los partícipes, algo que, hasta donde alcanzo a ver, no se contemplaba en la derogada Ley N° 27765).

51 ALPACA PÉREZ, *Gaceta Penal*, N° 21, Mar. 2011, 32 ss.; ALPACA PÉREZ, en: García Cavero/Pérez Bejarano (Coordinadores), 2015, pp. 19 ss.

52 De esta opinión, por ejemplo, MEINI MÉNDEZ, *Receptación*, 2005, p. 16.

53 GARCÍA CAVERO, *DPE. PE.*, 2007, 501.

Pues bien, ahora debe señalarse que el artículo 10 del Decreto Legislativo N° 1106 admite de manera expresa al delito de defraudación tributaria como delito precedente del delito de lavado de activos. Tal admisión era claramente verificable en la derogada Ley N° 27765, cuyo artículo 6 reconocía de manera manifiesta, dentro del catálogo de delitos precedentes de delito de lavado de activos, a la defraudación tributaria. Este panorama, con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1106, parece haberse mantenido e, inclusive, ampliado, pues el artículo 10 del mencionado decreto no solo reconoce, dentro de las figuras delictivas que constituyen el delito previo del lavado de activos, a la defraudación tributaria, sino que alude con amplitud a «los delitos tributarios». Esta amplia admisión, a mi modo de ver, debe delimitarse interpretativamente: solo aquellos delitos tributarios que impliquen la generación ilícita de una determinada cantidad de dinero podrían constituirse en delitos previos del delito de lavado de activos. En ese sentido, de conformidad a lo señalado en el artículo 10 del Decreto Legislativo N° 1106, parece ser –a primera vista– que solo podrían entenderse como delitos previos del delito de lavado de activos: el delito de defraudación tributaria (artículo 1 de la Ley Penal Tributaria)<sup>54</sup>, el delito de incumplimiento de entrega de tributos percibidos o retenidos (artículo 2, b) de la Ley Penal Tributaria)<sup>55</sup> y el delito de obtención fraudulenta de ventajas tributarias (artículo 4, a) de la Ley Penal Tributaria)<sup>56</sup>, pues de la configuración típica de estas figuras delictivas se puede extraer la existencia de una determinada cantidad de dinero (la cuota defraudada, el dinero retenido o percibido y no entregado a la administración tributaria o la ventaja económica indebidamente obtenida, respectivamente) susceptible de ser lavada.

---

54 Artículo 1 de la Ley Penal Tributaria.- «El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa».

55 Artículo 2 de la Ley Penal Tributaria.- «Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del artículo anterior:  
(...)

b) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes».

56 Artículo 4 de la Ley Penal Tributaria.- «La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa cuando:

a) Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos»

Por otro lado, en la medida que el mencionado artículo 10 del Decreto Legislativo N° 1106 admite la posibilidad de que pueda castigarse por lavado de activos a quien haya cometido el delito previo, emerge intuitivamente la posibilidad de admitir la imposición de una condena tanto por un delito de defraudación tributaria como por el delito de lavado de activos. Asimismo, el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1106 contempla como comportamiento típico (dentro de los actos de ocultamiento y tenencia) al «mantenimiento en el poder» del sujeto activo, esto es, una conducta que expresa eminentemente una situación de posesión del dinero, bienes, efectos o ganancias. Esta incriminación de la mera posesión resulta relevante pues, como se verá a continuación, la posesión de los bienes procedentes de la actividad delictiva se presenta como el elemento fundamental para alegar la posibilidad de que el delito de defraudación tributaria logre concebirse como delito fuente del delito de lavado de activos (y, por lo tanto, de que se argumente a favor de un eventual concurso real entre los mencionados delitos).

### **3. Defraudación tributaria como delito fuente del delito de lavado de activos**

Teniendo claro lo ya expuesto, es necesario decir que el asunto problemático radica en la admisión o no del delito de defraudación tributaria (artículo 1 de la Ley Penal Tributaria) como delito precedente del delito de lavado de activos. Y es que si lavado de activos exige típicamente (como objeto de la acción) la existencia de dinero, bienes, efectos o ganancias obtenidos de manera ilícita que sean susceptibles de ser blanqueados, resultaría difícil admitir que una determinada cantidad de dinero que siempre estuvo dentro de la esfera patrimonial del deudor tributario (y que no necesariamente posee un origen ilícito) pueda ser entendida como objeto de lavado: una determinada cantidad de dinero obtenida de manera lícita no puede convertirse en ilícita por el solo hecho de que no sea objeto de tributación. Esta primera y aún superficial aproximación –que me encargaré de desarrollar en las líneas que siguen– sobre las relaciones entre la defraudación tributaria y el lavado de activos ha favorecido a que por mucho tiempo la doctrina penal no considere posible que el primer delito mencionado sea el delito fuente que el segundo exige típicamente. Sin embargo, es necesario decir que esta perspectiva se ha ido alterando y es posible encontrar en la doctrina importantes voces a favor de tal vinculación<sup>57</sup> (que

---

57 En doctrina española, véase, por todos, ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, *Blanqueo*, 2000, pp. 374 ss.; PALMA HERRERA, *Blanqueo*, 2000, 715 ss.; LOMBARDEO EXPÓSITO, *Blanqueo*, 2009, pp. 162 ss.; BLANCO CORDERO, *RECPC*, 13-01, 2011, 2 ss.; MALLADA FERNÁNDEZ, *Blanqueo*, 2012, p. 175.

se expresaría, en términos prácticos, como ya se adelantó, en un concurso real de delitos), cuestión que se ha visto potenciada por una serie de pronunciamientos sobre la materia en el ámbito internacional<sup>58</sup>.

### 3.1. Argumentos a favor de entender a la defraudación tributaria como delito previo al delito de lavado de activos

Propongo analizar, entonces, los lineamientos de la posición a favor de admitir al delito de defraudación tributaria como delito fuente del delito de lavado de activos. BLANCO CORDERO reconoce claramente la crítica principal expuesta por el sector contrario a admitir aquella posición: «(...) se dice, el defraudador no obtiene nada del delito, sino que los bienes que integran la cuota ya se encuentran en su patrimonio; el delito fiscal no origina nada que no existiera antes en el haber del defraudador»<sup>59</sup>. A mayor abundamiento, el mencionado autor afirma: «La elusión del pago de tributos (mediante una defraudación) constituye la conducta típica que genera la *obligación tributaria*, que tiene por objeto el pago de los tributos, o lo que en España se denomina cuota tributaria. Lo que surge es la denominada deuda tributaria, que está constituida *por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal*. Es decir, el bien que procede del delito tributario es la cuantía económica correspondiente al tributo o cuota tributaria. Como sabemos, la cuota tributaria es una *cantidad de dinero* que constituye normalmente una proporción que se aplica sobre la base imponible (gravamen). Y el dinero, evidentemente, constituye un bien en el sentido del delito del lavado de activos. Se trata, con todo, de una cantidad de dinero que no ingresa en el patrimonio del autor del delito tributario, sino que ya se encuentra en él porque constituye una parte del mismo. Este argumento, sin embargo, no impide considerar que el tributo defraudado tiene su origen en el delito tributario»<sup>60</sup>.

Como es posible observar, a pesar de admitir que la cantidad de dinero dejada de pagar estuvo en todo momento dentro de la esfera patrimonial del evasor, BLANCO CORDERO niega la posibilidad de considerar que sobre tal elemento (el dinero) se puedan proyectar las conductas típicas del delito de lavado de activos. En ese sentido, el mencionado autor afirma que «El delito tributario genera efectivamente un ahorro de gastos (la deuda tributaria), pero *traduce* dicho ahorro en una cantidad

---

58 Sobre el particular, véase BLANCO CORDERO, *RECPC*, 13-01, 2011, pp. 7 ss.

59 BLANCO CORDERO, *RECPC*, 13-01, 2011, p. 16.

60 BLANCO CORDERO, *Gaceta Penal*, N° 19, Enero 2011, p. 175 (cursiva en el original).

de dinero, esto es, *otorga relevancia penal* a los gastos ahorrados, en este caso, al importe del tributo defraudado (...) Esta cuantía es el bien derivado del delito y, por lo tanto, es idónea para ser objeto material del delito de lavado. Que se encuentre ya en poder del defraudador no tiene ninguna importancia a efectos del lavado de activos»<sup>61</sup>. En esa misma línea –aunque de manera más sucinta–, MALLADA FERNÁNDEZ señala: «Creemos que la cuota defraudada del delito fiscal sí que forma parte de un delito o actividad delictiva y en estos casos sí podría ser el objeto material del delito de blanqueo de capitales»<sup>62</sup>.

De conformidad a los argumentos expuestos, es posible señalar que la presente posición entiende que quien, estando obligado, no ingresa la respectiva cuota por concepto de tributo, obtiene una ganancia que, por ser consecuencia del incumplimiento del deber, es ilícita (sin que sea relevante que tal cuota se haya encontrado en todo momento dentro de la esfera patrimonial del evasor). En ese sentido, en la medida que se trata de una cantidad de dinero retenida en el patrimonio del contribuyente incumplidor, este puede proceder a transformarla, ya sea vía consumo, vía ahorro o vía inversión. Por lo tanto, la retención de la mencionada cantidad de dinero (la cuota defraudada) es el provecho de un delito, que puede ser blanqueado a través de su ocultamiento, transmisión o inversión, para situarlo en lugares a los cuales la administración de justicia no podría llegar<sup>63</sup>.

BLANCO CORDERO afirma la necesidad de que entre el bien y la actividad delictiva haya una conexión causal (lo cual es lógico en la medida que los bienes susceptibles de ser lavados han de tener su origen en un delito previo). Siendo esto así, aplicando la teoría de las condiciones, el mencionado autor afirma que «un bien procede de una actividad delictiva previa cuando, suprimiendo mentalmente tal actividad previa, el bien desaparecería en su concreta configuración. Y esta concreta configuración incluye claramente todo lo relacionado con la existencia, composición material, valor o titularidad económica del bien. En sentido negativo, no existirá nexo causal si la actividad previa no constituye una condición de la situación patrimonial actual o la existencia del bien. Una actividad delictiva previa es causa de un bien cuando repercute directa o indirectamente en su existencia, composición material, valor, en su titularidad, posesión o custodia»<sup>64</sup>. Continúa el mencionado autor señalando que

---

61 BLANCO CORDERO, *Gaceta Penal*, N° 19, Enero 2011, p. 177 (cursiva en el original).

62 MALLADA FERNÁNDEZ, *Blanqueo*, 2012, p. 175.

63 En ese sentido, DEL ROSAL BLASCO, *La Ley*, 2013, N° 7997, p. 3.

64 BLANCO CORDERO, *RECPC*, 13-01, 2011, p. 22.

«Existe también conexión causal y, por lo tanto, *contaminación*, cuando suprimiendo mentalmente la actividad delictiva el bien no se encuentra en el patrimonio de un sujeto. Los detractores señalan que la relación causal con la actividad delictiva precisa que el autor obtenga algo que no tenía antes del delito y que éste produzca un incremento del patrimonio material de sus autores o partícipes. Es evidente que aplicando las teorías causales válidas en la ciencia jurídico-penal (sin recurrir a causalidades hipotéticas), el delito fiscal supone un incremento del patrimonio del defraudador, como hemos indicado ya, con bienes que de otro modo no estarían en el mismo»<sup>65</sup>.

Con estas razones, BLANCO CORDERO fundamenta la posibilidad de que el delito de defraudación tributaria pueda ser delito previo del delito de lavado de activos: si el evasor hubiera pagado el tributo respectivo, la cuota defraudada no estaría en su patrimonio, o, dicho de otro modo, de suprimirse mentalmente el hecho de no pagar fraudulentamente el tributo, la cuota defraudada no se encontraría en la esfera patrimonial del evasor. Esta argumentación conduce a BLANCO CORDERO a alegar que el mantenimiento en el patrimonio del evasor de una determinada cantidad de dinero que no debería poseer supone un incremento patrimonial y, en ese sentido, tal incremento (representado en la cuota defraudada) puede ser susceptible de los actos de lavado de activos<sup>66</sup>.

Ahora bien, si se admite la posibilidad de que el delito de defraudación tributaria se constituya como delito previo del delito de lavado de activos, será preciso reconocer que los defensores de esta perspectiva deben enfrentarse a un asunto de especial relevancia práctica: el referido a la individualización de la cantidad del tributo defraudado en el patrimonio del evasor<sup>67</sup>. Así, este asunto puede plantearse de manera interrogativa: ¿cómo se podría diferenciar, de entre todo el patrimonio del evasor, los bienes que representan la cuota defraudada y los bienes que poseen origen lícito? Esta pregunta es absolutamente justificada pues los bienes procedentes del delito tributario (esto es, la cuota defraudada) y los bienes obtenidos lícitamente forman parte de una sola unidad patrimonial. BLANCO CORDERO parece admitir esto

---

65 BLANCO CORDERO, *RECPC*, 13-01, 2011, p. 22.

66 Así, BLANCO CORDERO –*Gaceta Penal*, N° 19, Enero 2011, 178– afirma: «el tributo defraudado constituye un bien en el sentido del lavado de activos, que constituye simultáneamente un perjuicio para las arcas del Estado y un beneficio para el defraudador. Y además supone el beneficio o provecho económico derivado del delito susceptible de ser considerado ganancia o bien idóneo del delito de lavado de activos. Por lo tanto, las conductas típicas (...) pueden recaer sobre el valor dinerario del tributo defraudado».

67 MALLADA FERNÁNDEZ, *Blanqueo*, 2012, p.175.

cuando afirma que la complejidad del tema materia de análisis no radica tanto en la determinación de la procedencia delictiva de los bienes, sino en la concretización o individualización de la cantidad constitutiva del tributo defraudado en el patrimonio del evasor: «El contribuyente responde de la deuda tributaria con todos los bienes de su patrimonio, pero es prácticamente imposible determinar qué bienes son los que resultan contaminados»<sup>68</sup>. En ese sentido, BLANCO CORDERO hace referencia a una serie de propuestas orientadas al establecimiento de soluciones al complejo problema de la concreción de la cuota tributaria (la que postula la imposibilidad de que la defraudación tributaria pueda ser un delito previo del lavado de activos, la que propone que el evasor debe responder con todo su patrimonio, en la medida que la totalidad de este ha sido contaminado por la deuda tributaria, y la que establece que la contaminación se limita exclusivamente a la unidad patrimonial en la que se integra la cuota defraudada), las cuales, sin embargo, no parecen, en su opinión, ser suficientes<sup>69</sup>.

Por ello, y dado que, desde la perspectiva del mencionado autor, la posibilidad de que la defraudación tributaria constituya delito previo del delito de lavado de activos requiere que durante la investigación se pueda identificar razonablemente la parte de los bienes del patrimonio del evasor que constituyan el importe del tributo, BLANCO CORDERO plantea dos posibilidades, aplicables a los casos en los que sí pueda acreditarse de manera segura que la conducta de lavado recae sobre bienes que forman parte del tributo. La primera posibilidad consiste en que la acción típica del delito de lavado de activos recaiga sobre una parte del patrimonio del defraudador

---

68 BLANCO CORDERO, *Gaceta Penal*, N° 19, Enero 2011, 178, quien en el mismo lugar afirma: «Recordemos que el tributo cuantifica la obligación tributaria económicamente valorable de la que responde el defraudador, pero es imposible diferenciar en su patrimonio los bienes que la integran, problema no exclusivo de este delito, pero sí en el que se acentúa notablemente. Si no se puede *individualizar la cantidad constitutiva del tributo defraudado* en el patrimonio del defraudador, difícilmente se puede realizar la conducta típica del delito de lavado de activos, al no existir objeto material».

69 BLANCO CORDERO, *Gaceta Penal*, N° 19, Enero 2011, 178 ss. Con respecto a la primera solución, Blanco Cordero expresa su falta de conveniencia, pues desconoce que el delito tributario ha generado un incremento patrimonial en el patrimonio del defraudador, que en otro caso no existiría. En lo que se refiere a la segunda solución, el mencionado autor considera que tampoco es de recibo, ya que entender que la deuda contamina todo el patrimonio del autor evidencia una interpretación *contra legem*, pues se considerarían bienes idóneos para el delito de lavado de activos algunos que no proceden de un delito previo. De conformidad a ello, entender que todo delito previo de fraude tributario produce siempre una contaminación de la totalidad del patrimonio se erige como una comprensión arbitraria y desproporcionada. Finalmente, con respecto a la tercera solución, Blanco Cordero tampoco la admite, pues aquella propone que se entiendan como contaminados a bienes que no proceden de un delito previo (concretamente, los que integran la base imponible que son los bienes y rentas no declarados, algo que también es contrario a lo dispuesto legalmente).

que obligatoriamente incluya todo o parte del tributo<sup>70</sup>. Esto sucedería, a partir de lo explicado por BLANCO CORDERO, cuando la acción de lavado se produce sobre la totalidad del patrimonio del autor del delito previo (o, como mínimo, sobre una proporción elevada de su patrimonio), en el cual se encuentra la cuota dejada de pagar. BLANCO CORDERO plantea un ejemplo: «El defraudador H dispone de un patrimonio total por valor de 100. Defrauda tributos por valor de 30. H compra a D un vehículo por 60. En este caso no se puede considerar que dicha cantidad proceda del delito tributario, pues de acuerdo con el principio in dubio pro reo hay que considerar que los 60 que paga no proceden del delito previo. La cosa cambia si paga por el coche 80, porque al menos 10 de ellos proceden del delito tributario»<sup>71</sup>.

La segunda posibilidad, propuesta por el autor citado, es la referida a conseguir la identificación de la cuantía constitutiva de la base liquidable (los bienes y rentas respecto de los que no se han pagado impuestos)<sup>72</sup>. Como es sabido, la cuantía a pagar por concepto de tributo se obtiene a partir de una deducción que se realiza sobre la base liquidable, esto es, aplicando el tipo de gravamen correspondiente a las rentas obtenidas. Del resultado de esta operación se obtendrá la cantidad que, por concepto de tributo, el obligado tributario tiene el deber de pagar. Siendo esto así, según BLANCO CORDERO, si el tributo es un porcentaje de la base liquidable, se podrá entender que la masa patrimonial integrada por la base liquidable contiene una parte contaminada: no está contaminada toda la base liquidable (los bienes y rentas obtenidos), sino solamente la parte constitutiva del tributo (una específica parte deducida de la base liquidable). Por ello, solo podrá ser objeto material idóneo del delito de lavado de activos una determinada suma de dinero de dinero (todo el patrimonio del evasor o, como mínimo, gran parte de aquel) que supere la cuantía constitutiva del tributo. Cito a continuación el ejemplo propuesto por BLANCO CORDERO: «Un defraudador tiene un capital no declarado por valor de 1.000 en una cuenta bancaria en el extranjero. Imaginemos que el tributo que le correspondería pagar fuese de 300. Solo se cometerá delito de blanqueo de capitales si se transfieren los 1.000, o si se transfieren más de 700, porque entonces una parte del tributo contaminado ha sido objeto material del delito de lavado»<sup>73</sup>.

---

70 BLANCO CORDERO, *Gaceta Penal*, N° 19, Enero 2011, p. 179.

71 BLANCO CORDERO, *Gaceta Penal*, N° 19, Enero 2011, p. 180.

72 BLANCO CORDERO, *Gaceta Penal*, N° 19, Enero 2011, p. 180.

73 BLANCO CORDERO, *Gaceta Penal*, N° 19, Enero 2011, p. 180.

Pues bien, a pesar de estas posibilidades planteadas por BLANCO CORDERO, lo cierto es que habría que concluir –como correctamente hace el mencionado autor– que el ámbito de aplicación del delito de lavado de activos en el escenario aquí analizado tiene realmente márgenes bastante limitados: solo podría afirmarse la posibilidad de lavado de activos cuando el evasor realice actos de blanqueamiento sobre todo su patrimonio o de gran parte de él (en ambos casos, la cuota defraudada debe estar incluida en la cantidad de dinero que se blanquea), lo cual difícilmente sucede en la práctica<sup>74</sup>. Por lo demás, considero que el problema de la determinación del dinero proveniente de la actividad delictiva previa (dinero gris) cuando se produce una mezcla entre ganancias de origen delictivo y capital de origen lícito, constituye, más que un asunto referido a la posibilidad concursal entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos, un problema específicamente de índole probatorio que atañe a esta última categoría delictiva (pues la posibilidad de mezcla de bienes obtenidos ilícitamente con el patrimonio de origen lícito –o, tal vez con mayor claridad, la «disolución» de los primeros en el ámbito del segundo–, es un asunto que no solo atañe al delito de defraudación tributaria: se pueden obtener bienes a partir de otras actividades delictivas como delitos contra la administración pública o contra el patrimonio individual, tal como lo reconoce correctamente y de manera expresa el artículo 10 del Decreto Legislativo N° 1106). Siendo esto así, el aspecto fundamental que debe ser abordado consistiría en determinar con precisión si es que la cuota defraudada –esto es, el monto pecuniario dejado de pagar y que debería haber sido ingresado por concepto de tributo– puede ser considerado como objeto material idóneo sobre el cual se pueden realizar las conductas de lavado de activos. BLANCO CORDERO, para construir sus argumentos, tiene que admitir ello, arribando consecuentemente a una complejísima y aun irresoluble discusión sobre la distinción entre bienes de origen lícito e ilícito<sup>75</sup>. En ese sentido, creo que la discusión se debe concentrar en un aspecto previo y aquí puedo formular a manera de pregunta: ¿puede el monto dejado de pagar –la cuota defraudada– ser susceptible de lavado de activos?

---

74 BLANCO CORDERO, *Gaceta Penal*, N° 19, Enero 2011, p. 180.

75 En efecto, BLANCO CORDERO –*Gaceta Penal*, N° 19, Enero 2011, 182– reconociendo en todo momento la complejidad del asunto, admite que la posibilidad de separar entre el patrimonio de origen delictivo de aquel legalmente obtenido depende del hecho de que el contribuyente tenga todo su patrimonio en una cuenta (y todos los ingresos y rentas no declaradas en ella), pues, de no ser así «es muy difícil concretar los bienes contaminados». Reconoce además que «estos casos *no serán muy frecuentes*», lo cual es absolutamente correcto, ya que, como es bien sabido, una de las técnicas utilizadas en el proceso de lavado de activos consiste en diversificar el dinero de origen ilícito en múltiples lugares (en diversas cuentas, por ejemplo), lo cual responde a la lógica de la fase de colocación del proceso de lavado de activos.

### 3.2. Argumentos en contra de entender a la defraudación tributaria como delito previo del delito de lavado de activos

Pues bien, tal y como se desprende de la serie de argumentos antes expuestos, la principal dificultad que puede encontrarse en el ámbito de la relación entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos consiste en lo problemático de considerar a la cuota tributaria defraudada como objeto material del delito de lavado de activos o, en otras palabras, que lo defraudado en el mencionado delito tributario pueda considerarse un elemento (objeto de la acción) sobre el que pueden recaer las conductas típicas del lavado de activos. Y es que, como puede resultar evidente, el defraudador no genera nada con el delito de defraudación tributaria que no estuviera ya en su patrimonio (que puede tener un origen absolutamente lícito), por lo que, al parecer, no podría considerarse que el monto dejado de pagar tenga su origen en una actividad delictiva<sup>76</sup>.

A diferencia de lo sostenido por BLANCO CORDERO o MALLADA FERNÁNDEZ, parece ser que, en realidad, no resulta posible hablar de una verdadera relación causal entre el dinero que ya estaba en el patrimonio del evasor y el no pago de la cuota respectiva. El origen de los bienes puede hallarse en una actividad laboral, empresarial, profesional, etc., que será precedente a la entrada de tales bienes al patrimonio del individuo. En ningún caso podría decirse que la defraudación tributaria es la que origine los bienes: aunque sea posible afirmar que si la defraudación tributaria no se hubiere producido los bienes ya no estarían en el patrimonio del evasor, de esto solo se puede concluir que tales bienes se mantienen en el mismo y no que se incorporan a él; y, eventualmente, puede ser que ni siquiera esto último ocurra, pues el individuo puede haber gastado en otras cosas lo que debería haber guardado para pagar a la administración tributaria<sup>77</sup>. Así, por ejemplo, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, desde una perspectiva adversa a la admisión de la defraudación tributaria como delito previo al delito de lavado de activos, señala que: «(...) del mismo modo que, si un sujeto vende a otro un coche y el comprador incumple total o parcialmente la obligación de pagar, no se puede afirmar que la cantidad de dinero debida (que puede estar ya o no en el patrimonio del comprador) tenga su origen en el impago del precio de la compraventa (lo tendrá en el trabajo, en un negocio o hasta en otra actividad ilícita previa); cosa distinta es que la aparente compraventa responda a la configuración de la estafa, pues en tal caso sí habría una actividad delictiva *previa*

---

76 DÍAZ y GARCÍA CONLLEDO, *RDP*, 2013-2, 2014, 208.

77 DÍAZ y GARCÍA CONLLEDO, *RDP*, 2013-2, 2014, p. 210.

que incrementa el patrimonio del aparente comprador (con un coche): la estafa. La propia expresión “ahorro” que se utiliza en la argumentación que no comparto, en cuanto evitación de gasto, indica que los bienes (el dinero) tenían que estar ya en el patrimonio del evasor y, por lo tanto, no pueden tener origen en el delito fiscal, impidiendo esta circunstancia que sean objeto del delito de blanqueo (salvo que procedan de otro delito)»<sup>78</sup>.

Argumentaciones como las de BLANCO CORDERO o MALLADA FERNÁNDEZ niegan que en el caso del delito de defraudación tributaria el monto dejado de pagar se encuentra en el patrimonio del evasor aunque este no debería tener aquel, pero es que, precisamente, si esa cantidad de dinero no debería estar en su patrimonio es porque está o estaba (pues puede haber dejado de estar por otras razones) antes de la defraudación y, por ello, no puede tener su origen en ella. Con la defraudación tributaria, precisamente, el individuo no obtiene nada que antes no tuviera (como exigen los autores citados cuando aluden al aspecto causal), sino que, a lo sumo, mantiene lo que tenía; si no lo hubiera tenido nunca, no habría defraudación fiscal porque no habría una cuota tributaria que pagar<sup>79</sup>.

De esta manera, aquí se rechaza la idea de que la cuota defraudada pueda entenderse como un bien con origen en el delito de defraudación tributaria y, por ende, como objeto de la acción del delito de lavado de activos. Siendo esto así, es posible evitar la discusión (que desemboca naturalmente de la admisión de la defraudación tributaria como delito previo del delito de lavado de activos) sobre las alternativas planteadas por los partidarios de la vinculación del delito de defraudación tributaria al delito de lavado de activos como delito fuente, en el sentido de referirse al momento en que empieza a generarse el bien (se habla del momento de contaminación de los bienes) y a cómo individualizar los bienes constitutivos de la cuota tributaria.

Otro aspecto relevante que cabe tomar en cuenta para oponerse a la consideración del delito de defraudación tributaria como delito fuente del lavado de activos consiste en la afirmación de que, mediante la vinculación entre ambas figuras delictivas se vulneran las normas sobre prescripción establecidas en el Código penal, ya que de facto se estaría ampliando el plazo de prescripción de la defraudación tributaria al poderse perseguir como lavado de activos durante un plazo superior. Esta afirmación, si bien debe supeditarse al hecho de que la imposición de una pena

---

78 DÍAZ y GARCÍA CONLLEDO, GARCÍA CONLLEDO, *RDP*, 2013-2, 2014, p. 210.

79 DÍAZ y GARCÍA CONLLEDO, *RDP*, 2013-2, 2014, p. 210.

sea por el delito de lavado de activos y no por el delito de defraudación tributaria, permite visualizar la circunstancia, denunciada por la doctrina, por la cual se concibe al lavado de activos como un «tipo de recogida» ante las dificultades de persecución de otros delitos<sup>80</sup>.

Un asunto vinculado con lo acabado de mencionar es el referido a la posibilidad de entender que el delito de lavado de activos «nunca prescribiría» si es que se entiende que el delito de defraudación tributaria puede constituirse como su delito precedente. Así, piénsese en el escenario en el cual el evasor, habiendo dejado de pagar la cantidad pecuniaria correspondiente al tributo, mantiene esa cuota defraudada en su esfera patrimonial (por ejemplo, en una cuenta bancaria con la que no hace transacciones y utiliza únicamente para ahorrar). De conformidad a la configuración típica de las conductas de lavado de activos (y a la admisión expresa, por el artículo 10 del Decreto Legislativo N° 1106, de la figura del autoblanqueo), debería entenderse que el evasor, en la medida que «mantiene en su poder» dinero, bienes, efectos o ganancias, podría ser considerado autor del mencionado delito. Pues bien, siendo que la conducta referida al «mantenimiento del poder» está contemplada en el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1106 (en el que se contemplan los actos de ocultamiento y tenencia) y tomando en cuenta que en la doctrina penal peruana se concibe a tal conducta como una expresión de un delito permanente<sup>81</sup>, habrá que afirmar que con su realización se está produciendo el mantenimiento de una situación antijurídica, esto es, que el delito se va consumando a lo largo del tiempo hasta que (por voluntad del autor, por ejemplo), tal situación cese. De esta manera, recién cuando finalice la situación antijurídica (esto es, cuando cesa la permanencia que caracteriza a esta clase de delito) habrá que empezar a computar el plazo de prescripción (tomando en cuenta las reglas contempladas en los artículos 80 y 83 del Código penal, sobre las que aquí no puedo pronunciarme). Una consecuencia como esta, evidentemente, es ajena a la racionalidad de los alcances del delito de lavado de activos y de la institución de la prescripción.

---

80 Así, DÍAZ y GARCÍA CONLLEDO, *RDP*, 2013-2, 2014, p. 211, quien, al respecto, afirma: «(...) sobre la importancia del pago de tributos y lo dañino de su elusión, de la que no dudo en absoluto (todo lo contrario, sobre todo si es grave y delictiva), no se puede construir un delito de blanqueo como una especie de tipo de recogida o comodín para poder castigar otros injustos (en este caso fiscales) que ofrecen dificultades de descubrimiento y persecución, ampliando plazos de prescripción (como sucede en nuestro caso, dado que el delito fiscal prescribe a los cinco años y el blanqueo a los diez [art. 131.1, CP])».

81 Así, por todos, PRADO SALDARRIAGA, *Criminalidad*, 2.<sup>a</sup> ed., 2013, p. 253.

### **3.3. Valoración final: admisibilidad limitada de los delitos tributarios como delitos previos del delito de lavado de activos**

En definitiva, pienso que el delito de defraudación tributaria (artículo 1 de la Ley Penal Tributaria) no puede constituirse como un delito previo del delito de lavado de activos. La cantidad dineraria que ha sido dejada de pagar de manera fraudulenta (la cuota defraudada) no tiene un origen en el delito de defraudación tributaria: su origen puede ser uno absolutamente lícito (producto de su actividad laboral regular, por ejemplo). En ese sentido, como antes se dijo, no hay posibilidad de afirmar que el delito de defraudación tributaria sea la actividad que da origen a los bienes, ni siquiera si se hace una hipotética supresión mental de la actividad delictiva (la afirmación «si la defraudación tributaria no se hubiere cometido, el monto a pagar por concepto de tributo no estaría en el patrimonio del evasor» no es certera, primero, porque de ello no se extrae necesariamente que la cuantía a pagar por concepto de tributo deba haber sido pagada, sino, como máximo, que tal cuantía se mantendría dentro de todo el patrimonio del contribuyente; y, segundo, porque la mencionada afirmación tampoco niega la posibilidad de que el monto a pagar haya sido gastado en cualquier otra cosa y no en honrar la obligación tributaria, escenario en el que también se podría afirmar que «el monto a pagar por concepto de tributo no está en el patrimonio de evasor»). Los argumentos edificados sobre la idea de la causalidad, esbozados por los defensores de la posibilidad de entender al delito de defraudación tributaria como delito previo del de lavado de activos, quedan entonces rebatidos.

Ahora bien, cabe tener en cuenta que de conformidad a la amplia referencia del artículo 10 del Decreto Legislativo N° 1106, por la cual los «delitos tributarios» pueden ser hechos precedentes al lavado de activos, es posible afirmar que esto sucederá únicamente en aquellas figuras que supongan fácticamente un enriquecimiento indebido por parte del sujeto. Esto sucederá, como se adelantó previamente, en el delito de omisión de entrega de tributos percibidos o retenidos (artículo 2, b) de la Ley Penal Tributaria) y en el delito de obtención fraudulenta de ventajas tributarias (artículo 4, a) de la Ley Penal Tributaria), los cuales, a mi modo de ver, son los únicos delitos tributarios que pueden entenderse como delitos fuente del delito de lavado de activos. Tanto el que retiene cantidades a cuenta de un impuesto que posteriormente deja de ingresar como el que obtiene devoluciones indebidas o el que obtiene una subvención de manera fraudulenta, consiguen una ganancia perfectamente cuantificable, identificable y susceptible de ser convenientemente lavada con alguno de los actos contemplados en el delito de lavado de activos<sup>82</sup>.

---

82 Al respecto, señalando que existe acuerdo en doctrina española con respecto a considerar a la

Esto es así pues no cabe ninguna duda que cuando lo obtenido son devoluciones, estas constituyen bienes (con origen en el delito fiscal) que ingresan fácticamente al patrimonio del defraudador, por lo que son susceptibles de ser lavados. Este escenario, en el que se produce un traslado de dinero de las arcas públicas al patrimonio personal del defraudador, es admitido tanto por quienes aceptan a la defraudación tributaria como delito previo del delito de lavado de activos<sup>83</sup> como por quienes niegan tal posibilidad<sup>84</sup>.

#### 4. Regularización tributaria y delito de lavado de activos

Para finalizar la presente contribución, debo hacer mención a un asunto importante en lo referido a la relación entre el delito de defraudación tributaria (y de los delitos tributarios en general) y el delito de lavado de activos. Este asunto tiene que ver con la institución de la regularización tributaria. En efecto, en la legislación peruana la regularización tributaria (institución recogida en el artículo 189 del Código tributario) constituye una medida por la cual se le concede al contribuyente que pueda haber cometido un delito tributario la posibilidad de regularizar su situación<sup>85</sup>.

---

obtención indebida de devoluciones (modalidad de defraudación tributaria) y al delito de fraude de subvenciones como delitos previos al delito de lavado de activos, DEL ROSAL BLASCO, *La Ley*, 2013, N° 7997, p. 2.

83 BLANCO CORDERO, *REPCP*, 13-01, 2011, p. 15.

84 DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *RDP*, 2013-2, 2014, p. 192.

85 Artículo 189 del Código tributario.- «Corresponde a la justicia penal ordinaria la instrucción, juzgamiento y aplicación de las penas en los delitos tributarios, de conformidad a la legislación sobre la materia.

No procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la comunicación de indicios de delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas del delito tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria, antes de que se inicie la correspondiente investigación dispuesta por el Ministerio Público o a falta de ésta, el Órgano Administrador del Tributo inicie cualquier procedimiento de fiscalización relacionado al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas, de acuerdo a las normas sobre la materia. La improcedencia de la acción penal contemplada en el párrafo anterior, alcanzará igualmente a las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales que se hubieran cometido exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización.

Se entiende por regularización el pago de la totalidad de la deuda tributaria o en su caso la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente. En ambos casos la deuda tributaria incluye el tributo, los intereses y las multas.

El Ministro de Justicia coordinará con el Presidente de la Corte Suprema de la República la creación de Juzgados Especializados en materia tributaria o con el Fiscal de la Nación el nombramiento de Fiscales Ad Hoc, cuando las circunstancias especiales lo ameriten o a instancia del Ministro de Economía y Finanzas».

Esta regularización, sin embargo, debe ser ejercida de conformidad a dos requisitos concurrentes y de necesaria verificación: primero, debe ser espontánea, esto es, que el contribuyente debe realizarla por iniciativa propia (lo que no debe ser interpretado sin embargo como un arrepentimiento –pues no importan los motivos internos que llevan al evasor a pagar la deuda tributaria–, sino que debe ser entendido desde parámetros objetivos, esto es, como la satisfacción de la deuda tributaria hasta antes del instante en que realizar aquello sea imposible para beneficiarse de los efectos de la regularización)<sup>86</sup> y, segundo, que el contribuyente realice la regularización en la oportunidad debida, esto es, en el estadio temporal que la ley reconoce para el ejercicio de la regularización, a saber, antes de que el Ministerio Público inicie la correspondiente investigación del delito o, de manera subsidiaria, antes de que el órgano administrador del tributo inicie cualquier procedimiento de fiscalización relacionado al tributo y periodo en el que se realizaron las conductas de naturaleza defraudatoria. Por lo expuesto, la regularización tributaria es una causa objetiva de exclusión de la punibilidad<sup>87</sup> que impide la persecución penal de un delito tributario a pesar de que este ya haya sido configurado (esto es, sea un hecho típico, antijurídico y culpable).

Pues bien, el mencionado artículo 189 del Código tributario admite de manera expresa que la regularización impide la sanción penal por el delito tributario cometido y de falsedades contables y documentales que hayan sido instrumentales para el delito tributario cometido, pero no dice nada sobre el delito de lavado de activos. Al respecto, entonces, podrían surgir dos apreciaciones: primero, que si el artículo 189 del Código tributario, en aras de hacer efectiva la recaudación, busca fomentar que los evasores regularicen su situación tributaria y paguen sus obligaciones tributarias aun cuando ya hayan consumado el delito tributario, entonces no solo haría posible la exclusión de la pena por el delito de defraudación tributaria y por las falsedades instrumentales cometidas, sino también por cualquier otro delito que pueda imputarse a partir de la comisión del mencionado delito tributario (por lo tanto, aunque no lo señale expresamente, el artículo 189 del Código tributario debería poder incluir la posibilidad de extender la impunidad al delito de lavado de activos); segundo, que, en la medida que el artículo 189 del Código tributario solo extiende la impunidad a las falsedades contables y documentales de carácter instrumental (esto es, útiles para la comisión del delito tributario), tal extensión no debería abarcar el delito de lavado

---

86 GARCÍA CAVERO, *DPE. PE.*, 2007, p. 696.

87 GARCÍA CAVERO, *DPE. PE.*, 2007, p. 698.

de activos, pues este no resulta ser instrumental al delito tributario, sino que, por el contrario, se trata de una actividad delictiva posterior al mencionado delito tributario, asimismo, al no contemplar expresamente como susceptible de impunidad al delito de lavado de activos (a diferencia de las falsedades documentales y contables instrumentales), se podría afirmar, *a sensu contrario*, que la legislación no admite la posibilidad de que los efectos de la regularización tributaria alcancen a la conducta delictiva de lavado de activos.

Pues bien, antes de optar por alguna de las alternativas propuestas, considero interesante hacer referencia al caso español: antes de la modificación del artículo 305 del Código penal español (disposición en la que está regulada no solo la defraudación tributaria, sino también la regularización tributaria) por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, la doctrina consideraba que la regularización tributaria era una causa de exclusión de la punibilidad<sup>88</sup> (algunos, inclusive, la consideraban como una excusa absolutoria<sup>89</sup>). Para completar la idea, es necesario decir que en esta época –antes de la Ley Orgánica 7/2012– se admitía que, aunque se haya regularizado el delito de defraudación tributaria, se podía aun perseguir por el delito de lavado de activos pues, aunque se había pagado la deuda tributaria, el delito precedente «seguía existiendo»<sup>90</sup>. Pues bien, después de la modificación del artículo 305 del Código penal, la regularización tributaria fue entendida como una causa de justificación<sup>91</sup>, por lo cual, en el ámbito concursal entre los delitos que aquí se vienen analizando, es factible entender que si el evasor regularizaba su situación, el delito de defraudación tributaria no podría haberse cometido y, por lo tanto, no podría haber un delito previo para el lavado de activos. *A sensu contrario*, según DÍAZ y GARCÍA CONLLEDO, en la actualidad, la legislación penal española permite que el delito de defraudación tributaria sea el delito precedente del lavado de activos (siempre que no haya regularización del primer hecho delictivo, como es evidente)<sup>92</sup>.

Es importante mencionar que la solución al problema concursal entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos depende, como es evidente, de aceptar que pueda existir una relación concursal entre ambos delitos. De lo expuesto hasta el momento, queda claro que, en mi opinión, aquella

---

88 Así, por todos, MORALES PRATS, en: QUINTERO OLIVARES (Director), *Comentarios*, 9.ª ed., 2011, 1079.

89 MUÑOZ CONDE, *DP. PE.*, 16.ª ed., 2007, 1029.

90 DÍAZ y GARCÍA CONLLEDO, *RDP*, 2013-2, 2014, 204.

91 Al respecto, véase el Preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre.

92 DÍAZ y GARCÍA CONLLEDO, *RDP*, 2013-2, 2014, 205.

relación concursal no puede darse, pues del delito de defraudación tributaria no es posible verificar un bien idóneo susceptible de lavado de activos. Siendo esto así, el sector doctrinal que acepte la posibilidad de concurso entre delito de defraudación tributaria y delito de lavado de activos tendrá que admitir necesariamente que la cuota defraudada, al mantenerse en la esfera patrimonial después de consumado el mencionado delito tributario, configura prácticamente de manera automática el delito de lavado de activos, al consolidarse la conducta consistente en «mantener en el poder» el dinero que el evasor debía pagar y fraudulentamente no pagó. Por el contrario, si –como aquí defiende– se piensa que la cuota defraudada no constituye objeto idóneo sobre el cual se pueden proyectar las conductas del delito de lavado de activos, entonces, a mi modo de ver, no podrá alegarse la posibilidad de concurso real entre los delitos aquí mencionados.

Pues bien, si los defensores de la posibilidad de admitir un concurso real entre los delitos de defraudación tributaria y lavado de activos entienden que este último no puede ser materia de imputación si es que el evasor se acoge a la regularización tributaria, ¿Podrían proponer, de *lege ferenda*, una modificación del artículo 189 del Código tributario como la producida en España? Desde mi punto de vista, aquello resultaría bastante complejo, pues la modificación del artículo 305 del Código penal español, en lo que se refiere a la regularización, no ha estado exenta de críticas, las que se concentraron esencialmente en las inconsistencias materiales que se desprenden de la nueva regulación<sup>93</sup> (algunas inquietudes –sin ánimo de exhaustividad y formuladas a manera de preguntas– al respecto, son: ¿Es razonable pensar que mientras exista posibilidad de regularización no se pueda afirmar la existencia de delito tributario? ¿Es adecuado condicionar el inicio del plazo de prescripción del delito hasta que desaparezca la posibilidad de regularización tributaria?). Si bien la comprensión de la regularización tributaria como causa de justificación permitiría la exclusión del injusto y, por lo tanto, la imposibilidad de imputar el delito de lavado de activos (pues no hay delito previo), ¿resultaría esta una vía adecuada en la legislación peruana?

Por otro lado, quienes admitan la idea de que la regularización tributaria impide también la imputación del delito de lavado de activos, podrían señalar que, en la medida que aquella institución está destinada a promover el pago de la deuda tributaria a través de la garantía de impunidad por los delitos cometidos (defraudación tributaria, falsedades documentales o contables instrumentales), el mismo argumento podría

---

93 Sobre las inquietudes que genera la nueva configuración del artículo 305 del Código penal español, véase, por todos, DÍAZ y GARCÍA CONLLEDO, *RDP*, 2013-2, 2014, pp. 204 y ss.

ampliarse para abarcar también el delito de lavado de activos. Pues bien, pienso que el argumento consistente en entender que la regularización tributaria obedece a una política fiscal orientada al fomento del pago de tributos adeudados y, de esa manera —en términos patrimoniales—, a la satisfacción del interés recaudatorio del Estado (que es la razón por la cual se permitiría la regularización tributaria, aunque el delito tributario ya se haya consumado), desde mi punto de vista, no debería ser sobredimensionado y trasladado como fundamento para alegar la imposibilidad de una persecución penal por lavado de activos en el que el objeto de la acción de este delito sea una cuota defraudada. Esto no solo porque, como lo he sostenido, el monto dejado de pagar a la administración tributaria no puede entenderse como un objeto idóneo sobre el cual realizar las conductas propias de lavado de activos, sino también —y esto es más importante— porque si es que se pretende fundamentar la regularización en una mera política fiscal de las características señaladas, no tendría sentido el establecimiento de un requisito temporal para la regularización tributaria (desde la perspectiva de un puro interés recaudatorio, la regularización de la situación tributaria no debería aceptarse hasta antes del inicio de las primeras investigaciones del Ministerio Público, por ejemplo, sino que debería ser posible de ser realizada en cualquier momento el proceso por delito tributario)<sup>94</sup>. Siendo esto así, quienes en doctrina nacional opten por aceptar la posibilidad de concurso real entre el delito de defraudación tributaria y delito de lavado de activos deberán esgrimir argumentos orientados a dilucidar la situación referida a la regularización tributaria en este específico escenario: mientras que, por un lado, tomando en cuenta los criterios de política fiscal, el delito de lavado de activos no debería poder ser imputado a quien regularice su situación tributaria (si se busca fomentar el pago de tributos a través del «bloqueo» de imputaciones, ello no solo debería abarcar a la defraudación tributaria y a las falsedades contables y documentales instrumentales cometidas, sino también al lavado de activos); por otro lado se debe admitir que en la actualidad no existe en la legislación penal peruana disposición alguna que impida la persecución por lavado de activos a aquel que haya regularizado su situación tributaria (situación afín a la española hasta antes de las modificaciones hechas por la Ley Orgánica 7/2012), lo cual, además, se agrava al verificar la amplia composición de las conductas típicas en los preceptos correspondientes a este último delito, dentro de las cuales, como manifestación concreta de las figuras de ocultamiento y tenencia (artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1106), se reconoce a la amplia conducta consistente en «mantener en el poder».

---

94 GARCÍA CAVERO, *DPE. PE.*, 2007, p. 694.

En definitiva, aquí solo he querido esbozar algunas ideas preliminares que podrían ser tomadas en cuenta por quienes admitan la posibilidad de concurso entre los delitos de defraudación tributaria y lavado de activos. De lo expuesto en el presente artículo parece ser que, para llegar a una conclusión lo suficientemente sustentada con respecto a la relación entre las mencionadas figuras delictivas, el asunto fundamental consiste en determinar si la cuota defraudada constituye un objeto idóneo de ser «lavado» (cuestión que personalmente niego, pero que el sector doctrinal que sostenga una posición adversa, favorable a la posibilidad del concurso, tendrá que argumentar de manera solvente).

## Bibliografía

- ABANTO VÁSQUEZ, MANUEL. «Acerca de la teoría de los bienes jurídicos», en: *RP*, N° 18, 2006.
- ALPACA PÉREZ, ALFREDO, «Algunos argumentos a favor de la “libre y leal competencia” como bien jurídico protegido en el delito de lavado de activos. Comentarios al Acuerdo Plenario N° 3-2010/CJ-116», en: *Gaceta Penal y Procesal Penal*, N° 21, Mar. 2011.
- ALPACA PÉREZ, ALFREDO, «Consideraciones a favor de entender a la “libre competencia” como bien jurídico protegido en el delito de lavado de activos en el Derecho penal peruano», en: GARCÍA CAVERO, Percy y PÉREZ BEJARANO, Alfredo, *Estudios sobre el delito de lavado de activos*, Trujillo: Triskel Editores, 2014.
- ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, Carlos, *El delito de blanqueo de capitales*, Madrid: Marcial Pons, 2000.
- BLANCO CORDERO, ISIDORO, *El delito de Blanqueo de Capitales*, 2ª edición, Navarra: Aranzadi, 2002.
- BLANCO CORDERO, ISIDORO, «Los tributos defraudados como objeto material del delito de lavado de activos. El delito tributario como delito previo del delito de lavado de activos», en: *Gaceta Penal*, N° 19, Ene. 2011.
- BLANCO CORDERO, ISIDORO, «El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanco de capitales», en: *RECPC*, 13-01, 2011.
- CAMPANER MUÑOZ, JAIME, «La necesaria consideración del auto blanqueo como acto copenado o auto encubrimiento impune», en: *DPC*, N° 35, Abr. – Jun. 2011.
- CARO CORIA, DINO CARLOS, «El impacto de los Acuerdos Plenarios de la Corte Suprema N° 03-2010/CJ-116 de 16 de noviembre de 2010 y N° 7-2011/CJ-116 de 6 de diciembre de 2011 en la delimitación y persecución del delito de lavado de

- activos», en: ABANTO VÁSQUEZ, MANUEL A., CARO JOHN, JOSÉ ANTONIO y MAYHUA QUISPE, LUIS MIGUEL (Coords.), *Imputación y sistema penal. Libro Homenaje al Profesor Doctor César Augusto Paredes Vargas*, Lima: Ara Editores, 2012.
- DEL ROSAL BLASCO, MIGUEL, «Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal», en: *La Ley*, 2013, N° 7997.
- DÍAZ-MAROTO y VILLAREJO, JULIO, *El blanqueo de capitales en el Derecho español*, Madrid: Dykinson, 1999.
- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, MIGUEL, *La autoría en Derecho penal*, Barcelona: PPU, 1991.
- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, MIGUEL, «El castigo del auto blanqueo en la reforma penal de 2010. La autoría y la participación en el delito de blanqueo de capitales», en: ABEL SOUTO, MIGUEL y SÁNCHEZ STEWART, NIELSON (Coords.), *III Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2013.
- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, MIGUEL, «El delito fiscal como hecho previo al delito de blanqueo de capitales. Apuntes críticos sobre la situación en España», *RDP*, 2013-2, 2014.
- DURRIEU, ROBERTO, *El Lavado de Dinero en la Argentina. Análisis Dogmático y Político-Criminal de los delitos de lavado de activos de origen delictivo (Ley 25.246) y Financiamiento del terrorismo*. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2006.
- FABIÁN CAPARRÓS, EDUARDO, *El delito de blanqueo de capitales*, Madrid: Colex, 1998.
- GARCÍA CAVERO, PERCY, *Derecho penal económico. Parte especial*, Lima: Grijley, 2007.
- LOMBARDERO EXPÓSITO, LUIS MANUEL, *Blanqueo de capitales. Prevención y represión del fenómeno desde la perspectiva penal, mercantil, administrativa y tributaria*, Barcelona: Editorial Bosch, 2009.
- MALLADA FERNÁNDEZ, COVADONGA, *Blanqueo de capitales y evasión fiscal*, Valladolid: Lex Nova: 2012.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS, *Derecho penal económico y de la Empresa. Parte especial*, 2.<sup>a</sup> ed., Valencia: Tirant lo Blanch, 2005.
- MEINI MÉNDEZ, IVÁN, *El delito de receptación. La receptación «sustitutiva» y la receptación «en cadena» según el criterio de la Primera Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema*, Lima: Instituto de Defensa Legal: Facultad y Departamento de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2005.
- MOLINA FERNÁNDEZ, FERNANDO, «¿Qué se protege en el delito de blanqueo de capitales?», en: *DPC*, N° 26, Ene. – Mar. 2009.

- MORALES PRATS, FERMÍN, «De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», en: QUINTERO OLIVARES, Gonzalo (Dir.), *Comentarios a la Parte Especial del Código penal*, 9.ª ed., Cizur Menor: Aranzadi, 2011.
- MUÑOZ CONDE, FRANCISCO, *Derecho penal. Parte especial*, 16.ª ed., Valencia: Tirant lo Blanch, 2007.
- MUÑOZ CONDE, FRANCISCO, «Consideraciones en torno al bien jurídico protegido en el delito de blanqueo de capitales», en: ABEL SOUTO, MIGUEL y SÁNCHEZ STEWART, NIELSON (Coords.), *I Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2009.
- PALMA HERRERA, JOSÉ MANUEL, *Los delitos de blanqueo de capitales*, Madrid: Edersa – Publicaciones del Instituto de Criminología de la Universidad Complutense de Madrid, 2000.
- PRADO SALDARRIAGA, VÍCTOR, *Criminalidad organizada y Lavado de activos*, Lima: Idemsa, 2013.
- VIDALES RODRÍGUEZ, CATY, *Los delitos de receptación y legitimación de capitales en el Código penal de 1995*, Valencia: Tirant lo Blanch, 1997.
- VIDALES RODRÍGUEZ, CATY, «Los delitos socioeconómicos en el Código penal de 1995: La necesidad de su delimitación frente a los delitos patrimoniales», en: *Estudios penales y criminológicos*, N° 21, 1998.